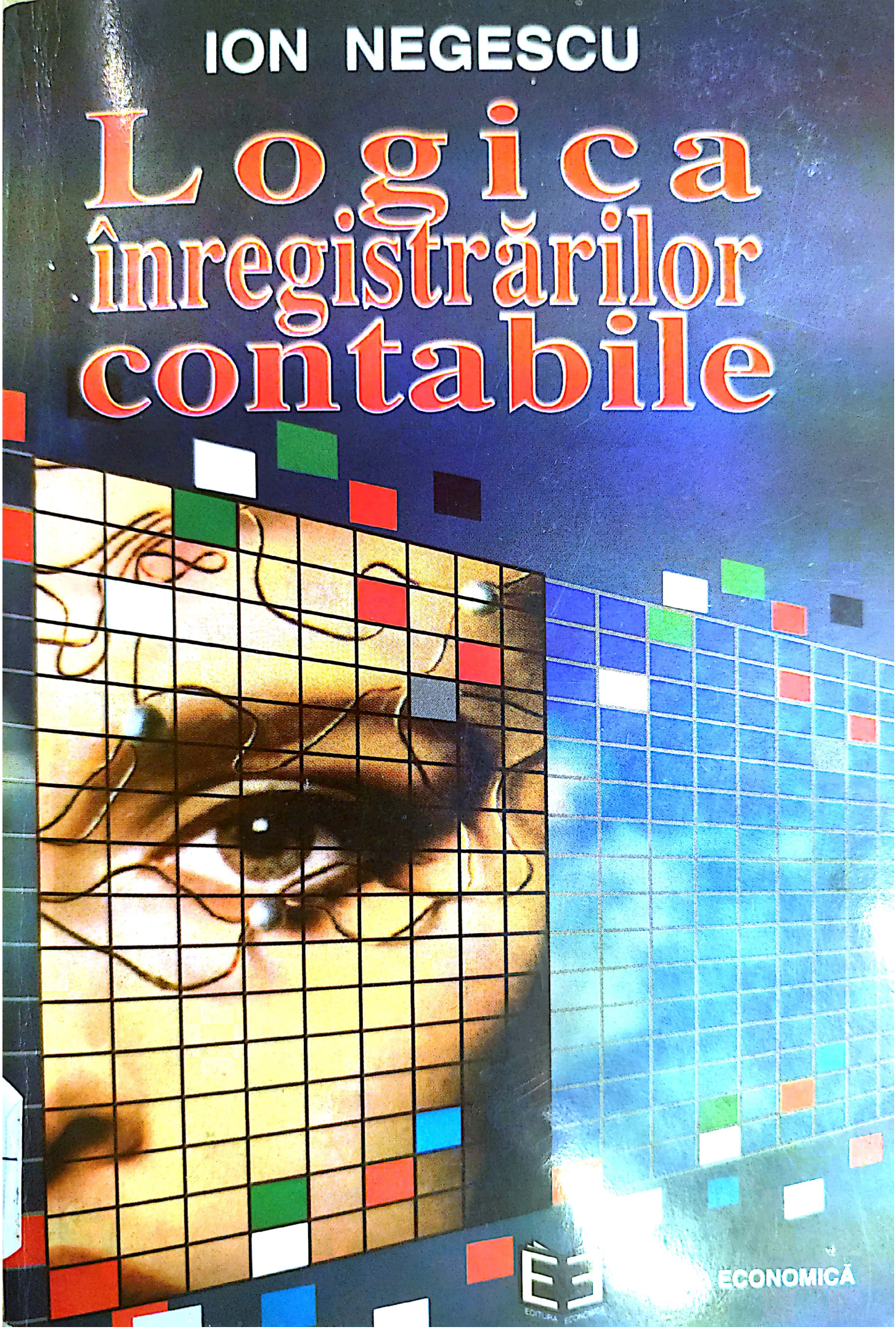
ION NEGESCU

Logica înregistrărilor contabile



ECONOMICĂ

Scanned with OKEN Scanner

prof. univ. dr. ION NEGESCU

LOGICA înregistrărilor CONTABILE

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CUVÂNT INTRODUCTIV 9

CAPITOLUL 1
PROBLEME DE BAZĂ PENTRU ÎNŢELEGEREA CONTABILITĂŢII 11
1.1 Obiectul şi metoda contabilităţii 11
1.1.1 Obiectul contabilităţii 11
1.1.2 Metoda contabilităţii 17
1.2 Logica înregistrărilor contabile 19
1.2.1 Dubla reprezentare 20
1.2.2 Tipuri de modificări ale elementelor patrimoniale din bilanţ 20
1.2.3 Contul ca instrument de urmărire a stării şi mişcării elementelor patrimoniale 26
1.2.4 Dubla înregistrare 32
1.2.5 Regulile de funcţionare a conturilor 33
1.2.6 Analiza contabilă 34

CAPITOLUL 2
SECŢIUNILE CONTABILITĂŢII 38
2.1 Contabilitatea operaţiilor de capital 39
2.2 Contabilitatea activelor imobilizate 41
2.3 Contabilitatea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie 43
2.4 Contabilitatea terţilor 45
2.5 Contabilitatea trezoreriei 46

2.6 Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor . . . 47
2.7 Contabilitatea angajamentelor şi a altor elemente patrimoniale 50
CAPITOLUL 3
PUNCTE DE SPRIJIN ÎN ÎNŢELEGEREA ŞI UTILIZAREA PLANULUI DE CONTURI 51
CAPITOLUL 4
SCHEME SUGESTIVE PRIVIND ASPECTELE ESENŢIALE ALE CONTABILITĂŢII 58
4.1 Prezentarea schemelor 58
4.2 Scheme sugestive 70
CAPITOLUL 5
SUITĂ DE ÎNREGISTRĂRI, CU ŞI FĂRĂ ANALIZA CONTABILĂ 96
5.1 Formule contabile rezultate din analiza contabilă 98
5.2 Paralelism între operaţiuni economico-financiare şi formule contabile 104
CAPITOLUL 6
PARALELISME SEMNIFICATIVE ÎN CAZUL UNOR ÎNREGISTRĂRI CONTABILE 130
6.1 Prezentarea paralelă a înregistrărilor în cazul metodei inventarului permanent şi metodei inventarului intermitent 130
6.2 Prezentarea paralelă a înregistrărilor privitoare la evidenţa materiilor prime în cazul utilizării costului de achiziţie sau a preţului prestabilit 131
6.3 Prezentarea paralelă a înregistrărilor privitoare la evidenţa materiilor prime, urmărind sau nu, cheltuielile de transport-aprovizionare 133
6.4 Prezentarea paralelă a înregistrării aprovizionării şi dării în consum a unor materiale consumabile 135
6.5 Prezentarea paralelă a înregistrărilor privitoare la produsele finite, în cazul apelării sau neapelării la înregistrările în roşu 136
6.6 Înregistrarea vânzării materiilor prime prin două modalităţi: cu şi fără apelarea contului „Mărfuri" 137
6.7 Prezentarea paralelă a înregistrărilor de constituire şi anulare a provizioanelor 138
6.8 Prezentarea paralelă a înregistrărilor la două unităţi, ce livrează şi respectiv se aprovizionează cu mărfuri, pentru care nu au fost întocmite facturile. 140

Scanned with OKEN Scanner

6.9 Prezentarea paralelă a înregistrărilor privind vânzarea mărfurilor în rate prin două modalităţi: cu şi fără apelarea conturilor de cheltuieli şi venituri înregistrate în avans 141
6.10 Prezentarea paralelă a înregistrărilor la unitatea care oferă şi la unitatea care primeşte mijloace fixe cu chirie (plata chiriei se face lunar) 143
6.11 Prezentarea paralelă a înregistrărilor la unitatea care oferă şi la unitatea care primeşte mijloace fixe cu chirie (plata chiriei se face pentru o perioadă mai lungă) . . 144
6.12 Prezentarea paralelă a înregistrărilor privind dezmembrarea mijloacelor fixe şi recuperarea unor materiale 145
CAPITOLUL 7
ALGORITMI DE CALCUL UTILIZAŢI ÎN STABILIREA SUMELOR ÎNREGISTRATE ÎN CONTABILITATE . . . 148
7.1 Calculul preţului mediu ponderat 148
7.2 Metoda FIFO şi LIFO 149
7.3 Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ 150
7.4 Stabilirea adaosului comercial pentru mărfurile vândute 151
7.5 Transformarea procentului de adaos în procent de rabat şi invers 158
7.6 Calculul reducerilor de preţ la mărfuri 159
7.7 Calcule ce privesc taxa pe valoarea adăugată 160
7.8 Stabilirea TVA neexigibilă pentru mărfurile vândute . . . 165
7.9 Calculul amortizării imobilizărilor 171
CAPITOLUL 8
RĂSPUNSURI LA ÎNTREBĂRI POSIBILE 176
CAPITOLUL 9
FLUXUL DE ANSAMBLU PRIVIND PRELUCRAREA DATELOR CONTABILE (manual, automat) 186
CAPITOLUL 10
RAPORTUL ÎNTRE CONT ŞI POST DE BILANŢ 192
CAPITOLUL 11
CONTABILITATEA DE GESTIUNE 197
CAPITOLUL 12
REMARCAREA VALENŢELOR DE INFORMARE ALE CONTABILITĂŢII ÎN CONTEXTUL UTILIZĂRII TEHNICII MODERNE DE CALCUL 210

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 13
POSIBILITĂŢI DE UTILIZARE A DATELOR CONTABILE ÎN CALCULELE DE ANALIZĂ ECONOMICĂ 217
CAPITOLUL 14
CERINŢE ASUPRA PRODUSELOR INFORMATICE UTILIZATE ÎN CONTABILITATE 222
CAPITOLUL 15
TESTE PE TEME DE CONTABILITATE 228
15.1 Testul T0101 — Probleme teoretice 228
15.2 Testul T0201 — Contabilitatea capitalului social 232
15.3 Testul T0202 — Contabilitatea capitalului social (continuare) 233
15.4 Testul T0301 — Contabilitatea activelor imobilizate . . . 236
15.5 Testul T0302 — Contabilitatea activelor imobilizate (continuare) 237
15.6 Testul T0303 — Contabilitatea activelor imobilizate (continuare) 239
15.7 Testul T0401 — Contabilitatea materialelor 241
15.8 Testul T0402 — Contabilitatea materialelor (continuare) 243
15.9 Testul T0501 — Contabilitatea operaţiunilor cu terţii . . 246
15.10 Testul T0601 — Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată 248
15.11 Testul T0602 — Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată (continuare) 254
15.12 Testul T0701 — Contabilitatea acţiunilor şi obligaţiunilor 257
15.13 Testul T0702 — Contabilitatea acţiunilor şi obligaţiunilor (continuare) 260
15.14 Testul T0801 — Contabilitatea provizioanelor 264
15.15 Testul T0901 — Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor 266
15.16 Testul T0902 — Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor (continuare) 268
15.17 Răspunsuri la teste 270
Anexă 274
Bibliografie 291

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CUVÂNT INTRODUCTIV

Cartea prezentată se doreşte a constitui un material de sprijin pentru cei interesaţi în a cunoaşte problemele esenţiale ale contabilităţii. Maniera de abordare este subordonată ideii de a se apela la logică pentru orice înregistrare contabilă, pentru orice cerinţă de prelucrare a datelor.

Ţinând seama de cele menţionate, în primul capitol, plecând de la tratarea contabilităţii ca o ştiinţă, se analizează obiectul de studiu şi metoda de cercetare. Tot în cadrul acestui capitol sunt grupate un număr însemnat de idei care duc în final la definirea logicii înregistrărilor contabile.

Următoarele capitole sunt de natură a susţine, într-o manieră sau alta, aspectele de logică, remarcate în primul capitol. În acest sens se prezintă: puncte de sprijin în înţelegerea şi utilizarea planului de conturi; circa douăzeci scheme sugestive privind aspectele esenţiale ale contabilităţii, cu comentariile de rigoare; un număr însemnat de înregistrări, cu şi fără analiză contabilă expresă; punerea faţă în faţă, pentru diferite cazuri, a unor variante de înregistrări, cu oferirea de argumente pentru o variantă sau alta: prezentarea unor algoritmi de calcul ce sunt de natură a susţine sumele înregistrate în formulele contabile; remarcarea principalelor cerinţe pentru produsele informatice, avînd în vedere cazul în care se doreşte apelarea la tehnica modernă de calcul. Lucrarea se încheie cu un număr de teste ce sunt de natură a convinge pe cel ce le parcurge, de modul în care au fost preluate problemele abordate. Marea majoritate a

răspunsurilor oferite sunt corecte, astfel că în afara posibilităţilor de verificare, testele pot fi considerate ca un material de cunoaştere şi de aprofundare a diferitelor aspecte ale contabilităţii.

Apelarea la scheme sugestive, la paralelisme vizând variante de înregistrări, la remarcarea modului cum se face analiza contabilă pentru a deduce formula contabilă; punerea faţă în faţă a unui număr de operaţiuni economico-financiare cu formulele contabile adecvate; antrenarea în rezolvarea unor teste, apreciem că reprezintă o posibilitate ce permite a se finaliza, ceea ce s-a dorit cu această carte, adică susţinerea logicii înregistrărilor contabile.

Lucrarea reprezintă o îmbunătăţire a cărţii „Ghid în sprijinul celor ce studiază contabilitatea" apărută în 1994. Problemele adăugate vizează în principal remarcarea în mai mare măsură a logicii înregistrărilor contabile şi susţinerea ideii că prin apelarea la tehnica modernă de calcul se poate asigura o valorificare superioară a informaţiilor contabile.

Urmărind planul lucrării se poate deduce că problemele tratate nu epuizează toate cerinţele de prezentare a contabilităţii. Au fost reţinute, pentru studiu acele aspecte ce se pretează la diferite modalităţi de prezentare şi care sunt de natură a uşura înţelegerea.

La întocmirea lucrării, s-a beneficiat de diverse materiale elaborate de Ministerul de Finanţe, de revistele de specialitate şi nu în ultimul rând de lucrările valoroase apărute în literatura de specialitate. Gruparea problemelor, modul de tratare, apelarea la diverse reprezentări, au fost permanent subordonate cerinţei ca aspectele analizate să fie accesibile, remarcându-se în mod permanent, logica de care beneficiază contabilitatea.

Nu avem pretenţia că cele prezentate rezolvă toate cerinţele solicitate de titlul lucrării, sau epuizează problemele posibil de tratat în contextul dat. Cazurile analizate pot fi considerate ca exemple, astfel că cei interesaţi pot extinde problemele tratate.

Mulţumim pe această cale celor ce au dorit să consulte această lucrare şi aşteptăm cu plăcere eventuale recomandări pentru o posibilă reeditare.

AUTORUL

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

PROBLEME DE BAZĂ PENTRU ÎNŢELEGEREA CONTABILITĂŢII

1.1. OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

1.1.1. Obiectul contabilităţii

Contabilitatea ca ştiinţă, are un obiect de studiu şi o metodă proprie de cercetare. Pentru definirea obiectului contabilităţii s-a apelat la mai multe categorii şi anume: patrimoniu, avere, resurse economice, capital, fonduri. Dintre aceste categorii economice, predominantă în definirea conţinutului obiectului contabilităţii este cea de patrimoniu.

Prin patrimoniu se înţelege totalitatea bunurilor, a valorilor economice pe care le gestionează un agent economic, precum şi totalitatea drepturilor şi obligaţiunilor pe care acesta şi le asumă în legătură cu averea pe care o posedă.

Bunurile economice ca obiect de drepturi şi obligaţiuni formează substanţa materială a patrimoniului. În acest sens putem vorbi de o determinare existenţială şi una economică. Determinarea existenţială a bunurilor economice, remarcă faptul că ele au o formă concretă (mărfuri, produse, materiale, numerar, etc.). Determinarea economică a bunurilor se concretizează prin utilitatea şi valoarea lor. La rândul ei utilitatea unui bun

desemnează capacitatea acesteia de a satisface o cerinţă prin folosirea în producţie sau consum. Valoarea bunului economic, se manifestă prin exprimarea acestuia în bani.

Cea de a doua componentă a patrimoniului şi anume *drepturile şi obligaţiunile,* exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură şi gestionează bunurile.

Diviziunea muncii precum şi autonomia gestionară a agenţilor, participanţi la circuitul economic, solicită separarea patrimonială a resurselor economice ale societăţii.

Pentru ca un patrimoniu să existe este necesar să apară două elemente şi anume: o persoană fizică sau juridică ca subiect de drepturi şi obligaţiuni; bunurile economice ca obiecte de drepturi şi obligaţiuni.

Din cele relatate se poate preciza că prin contabilitate se înregistrează şi se controlează starea bunurilor economice şi a drepturilor pe care le are un agent economic asupra acestor bunuri.

Prin contabilitate se realizează cunoaşterea în expresie bănească atât a structurii averii agenţilor economici cât şi utilizarea eficientă a acesteia. Tot prin contabilitate se oferă conducerii unităţii informaţii operative şi de sinteză în legătură cu starea patrimoniului şi gestionarea acestuia.

Din definiţia patrimoniului, rezultă un echilibru, o egalitate între valoarea bunurilor şi valoarea drepturilor şi obligaţiunilor pe care agentul economic şi le asumă în legătură cu procurarea şi utilizarea lor. Acest echilibru se exprimă astfel:

BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAŢII

Din această relaţie se poate determina patrimoniu net (averea netă), cu formula:

PATRIMONIU NET = BUNURI ECONOMICE — OBLIGAŢII

Patrimoniul net precizează gradul de independenţă financiară a întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Obiectul contabilităţii cuprinde pe lângă cunoaşterea existenţei patrimoniului şi mişcările, transformările interne ale acestuia. Mişcările se referă la operaţiuni simple de intrări şi ieşiri de elemente patrimoniale, dar şi la modificări complexe ce se concretizează prin noţiunile de cheltuieli, venituri şi rezultate.

Deci în cadrul obiectului contabilităţii se studiază şi echilibrul specific proceselor sau activităţilor economice interne care produc transformări cantitative şi calitative în volumul şi structura patrimoniului. Efortul este măsurat de contabilitate prin cheltuieli iar efectul prin venituri. Echilibrul specific proceselor economice este oglindit, la nivelul obiectului contabilităţii, ca o relaţie între cheltuieli şi venituri şi implicit prin rezultatul obţinut pe baza comparării veniturilor cu cheltuielile.

Sintetizând se poate spune că la nivelul contabilităţii, pentru urmărirea patrimoniului, se apelează la structurile ACTIV, PASIV, CHELTUIELI, VENITURI, REZULTATE.

Ecuaţiile de echilibru, beneficiind de aceste structuri, sunt:

$$\text{ACTIV} = \text{PASIV}$$

şi

$$\text{CHELTUIELI} \pm \text{REZULTATE} = \text{VENITURI}$$

Structurile de ACTIV şi PASIV exprimă şi caracterizează situaţia patrimoniului. Structurile CHELTUIELI, VENITURI şi REZULTATE sunt structuri specifice activităţii economice, care produc schimbări în masa patrimoniului. Pe baza acestora sunt evidenţiate şi delimitate, rezultatele obţinute ca urmare a desfăşurării activităţii.

Din punct de vedere al conţinutului, ACTIVUL cuprinde bunurile economice grupate după gradul de lichiditate. În funcţie de lichiditate, elementele patrimoniale sunt grupate în: elemente care au o perioadă îndelungată de participare la circuitul economic şi îşi transmit în mod treptat valoarea în costuri; elemente ce au o participare scurtă, consumându-se într-un

Scanned with OKEN Scanner

singur circuit economic. Spus altfel, lichiditatea elementelor patrimoniale înseamnă capacitatea acestora de a se transforma în bani ca urmare a participării lor la circuitul economic.

În funcţie de aceste aspecte elementele patrimoniale de activ se împart în două: active fixe sau imobilizări şi active circulante sau mobilizări. La rândul lor acestea se subîmpart până la nivelul elementului patrimonial.

Activele fixe se împart în:

— Active fixe necorporale (cheltuieli de cercetare, dezvoltare, cheltuieli de constituire, brevete, licenţe, programe informatice etc.);

— Active fixe corporale (terenuri, investiţii la terenuri, clădiri, maşini de forţă, mijloace de transport etc.);

— Active fixe financiare (titluri de participare, titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu, împrumuturi acordate pe termen lung etc.).

Activele circulante se împart şi ele în:

— Active circulante materiale (materiale, obiecte de inventar, produse finite, mărfuri, ambalaje etc.);

— Active circulante în decontare (clienţi, debitori, avansuri acordate furnizorilor, avansuri acordate personalului etc.);

— Active circulante băneşti (numerarul din casă, disponibilul la bancă etc.) — vezi figura 3.1 din capitolul 3.

Din punct de vedere al conţinutului economic PASIVUL conţine sursele de finanţare a bunurilor economice. Elementele patrimoniale din pasiv se grupează în raport de două criterii: modul de finanţare sau procurare a elementelor patrimoniale de activ; gradul de exigibilitate a surselor de finanţare. Având în vedere aceste două criterii, elementele patrimoniale de pasiv se grupează în surse de finanţare proprii a mijloacelor economice şi surse străine. Ţinând seama în special de cel de al doilea criteriu şi anume gradul de exigibilitate (termenul de decontare), elementele patrimoniale de pasiv se grupează în surse de finanţare permanente şi surse de finanţare temporare. Încadrarea în una din cele două grupe se face, după cum s-a menţionat, în funcţie de termenul de decontare şi anume peste 1 an (pentru surse permanente) şi sub un an (pentru surse temporare).

Scanned with OKEN Scanner

Între cele două grupări (după modul de finanţare şi gradul de exigibilitate) există legătură în sensul că sursele proprii sunt şi surse permanente, iar sursele străine de regulă sunt surse temporare.

În cadrul surselor proprii se cuprind: capitalul social, primele de emisiune şi aport, rezervele, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli etc., iar în cadrul surselor străine se cuprind: furnizorii, creditorii, creditele bancare pe termen scurt şi mediu, impozitul pe profit, datorii faţă de bugetul asigurărilor sociale etc. (vezi figura 4.2 din capitolul 4).

Din cele relatate s-a desprins ideea în legătură cu obiectul contabilităţii, că se studiază două mari structuri: existenţa şi starea patrimoniului; mişcarea şi transformarea ce are loc în structura internă a patrimoniului.

Pentru cel de al doilea aspect se apelează la categoriile CHELTUIELI, VENITURI şi REZULTATE.

CHELTUIELILE reprezintă modul de consumare a resurselor de către un agent economic în scopul desfăşurării unei activităţi. Aceste cheltuieli pentru a fi urmărite de contabilitate se clasifică după mai multe criterii: activitatea care le generează; felul şi natura lor economică; destinaţia.

În funcţie de activitatea care le generează, cheltuielile se împart în: cheltuielile activităţii de exploatare; cheltuieli din activitatea financiară; cheltuieli din activitatea cu caracter excepţional.

În funcţie de natura lor economică, cheltuielile se împart în: cheltuieli cu materiile prime; cheltuieli cu materiale consumabile; cheltuieli cu obiectele de inventar; cheltuieli privind energia şi apa; cheltuieli privind mărfurile; cheltuieli privind ambalajele; cheltuieli de întreţinere şi reparaţii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări; cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii; cheltuieli cu remuneraţiile personalului; cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială, cheltuieli cu amortizările şi provizioanele etc.

În funcţie de destinaţia lor, cheltuielile se grupează pe articole de calculaţie: materii prime şi materiale directe; salarii directe; cheltuieli comune ale secţiilor; cheltuieli generale ale întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Între clasificările menţionate sunt legături, pe motiv că este vorba de aceleaşi cheltuieli văzute din unghiuri diferite. Mai mult, se pot face şi grupări având în vedere mai multe criterii, exemplu gruparea cheltuielilor după activitatea ce le generează şi gruparea după natura lor economică, existând cheltuieli din activitatea de exploatare, financiară şi excepţională în interiorul lor fiind trecute cheltuielile după natura lor.

VENITURILE reprezintă resursele ce revin unui agent economic de la alte persoane fizice sau juridice în schimbul unor produse, servicii, lucrări executate; veniturile apar ca un rezultat al efectuării unor cheltuieli. Ca şi cheltuielile, veniturile se grupează după activitatea care le generează în: venituri din activitatea de exploatare, venituri financiare, venituri din operaţiuni excepţionale. O altă grupare a veniturilor se poate face după natura lor şi anume: venituri din vânzarea produselor finite, venituri din lucrări executate şi servicii prestate, venituri din vânzarea mărfurilor, venituri din producţia stocată, venituri din producţia de imobilizări, venituri din participaţii, venituri din provizioane etc.

Şi în cazul veniturilor se poate realiza o clasificare prin îmbinarea criteriilor menţionate, exemplu clasificarea în venituri din activitatea de exploatare, financiară şi operaţii excepţionale, iar în interior cuprinderea veniturilor după natura lor.

REZULTATELE apar ca diferenţă între venituri şi cheltuieli.

Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile se obţine profit, în situaţia opusă se obţine pierdere. Şi rezultatele (profit sau pierdere) pot fi grupate în funcţie de activitatea ce le generează: rezultate din activitatea de exploatare, rezultate din activitatea financiară, rezultate din operaţiuni excepţionale.

Situaţia patrimoniului la un moment dat, apelând la cele două categorii, ACTIV şi PASIV, este cuprinsă în bilanţul contabil. În bilanţul contabil se cuprinde şi rezultatul: profitul sau pierderea.

Justificarea acestui rezultat prin prezentarea paralelă atât a cheltuielilor cât şi a veniturilor se realizează prin lucrarea de sinteză numită Contul de rezultate.

Scanned with OKEN Scanner

1.1.2. Metoda contabilităţii

În scopul realizării obiectului său de studiu, contabilitatea foloseşte o metodă proprie de cercetare. Prin metoda contabilităţii se înţelege ansamblul de principii, procedee şi instrumente cu ajutorul cărora se realizează evidenţa, calculul, analiza şi controlul stării şi mişcării patrimoniului.

Orice metodă se bazează pe o teorie care pune în evidenţă principiile asupra modului cum trebuie studiat obiectul. Pentru contabilitate o asemenea teorie este cea a partidei duble. Ea se sprijină pe următoarele principii şi reguli metodologice: principiul gestionar; dubla reprezentare a stării şi mişcării patrimoniului; principiul înregistrării cronologice şi sistematice; principiul înregistrării analitice şi sintetice; fundamentarea prin documente a înregistrărilor contabile.

Principiul gestionar presupune ca atât patrimoniul cât şi mişcările ce se produc în cadrul său, să fie reprezentate ca o entitate gestionară. Aceasta înseamnă că este organizată contabilitatea la nivelul unui patrimoniu, gospodărit, gestionat de un singur titular.

Principiul dublei reprezentări apare ca un principiu fundamental în cadrul metodei contabilităţii. Dubla reprezentare, relaţiile între structurile patrimoniale la un moment dat precum şi mişcările în cadrul patrimoniului sunt evidenţiate ca un raport de echilibru (activ, pasiv, cheltuieli, venituri, rezultate, debit, credit).

Reprezentarea totală a stării şi mişcării patrimoniului se concretizează în înregistrarea tuturor elementelor patrimoniale, precum şi a tuturor mişcărilor produse în masa patrimoniului, într-o anumită perioadă de gestiune.

Principiul înregistrării cronologice şi sistematice presupune ca înregistrarea operaţiunilor economico-financiare, determinate de mişcarea parimoniului, să fie consemnate atât în ordine cronologică în cadrul jurnalelor cât şi sistematic în cadrul conturilor.

Principiul înregistrării analitice şi sintetice presupune urmărirea elementelor patrimoniale, atât grupat (conturi sintetice) cât şi detaliat (conturi analitice).

Scanned with OKEN Scanner

Fundamentarea prin documente a înregistrărilor contabile, presupune ca toate operaţiunile economico-financiare ce vizează patrimoniul să fie consemnate în documente, iar toate înregistrările contabile să se bazeze pe aceste documente.

Teoria metodei contabilităţii se concretizează printr-o suită de procedee de lucru, între care există legături. Aceste procedee sunt: documentaţia, evaluarea, calculaţia, contul, balanţa de verificare, inventarierea, bilanţul contabil şi alte lucrări de sinteză contabilă, analiza pe baza datelor contabile.

Documentaţia reprezintă procedeul ce permite consemnarea datelor ce privesc patrimoniul, în documente. Prin documentaţie se asigură datele de intrare în sistemul de prelucrare contabilă.

Evaluarea este procedeul ce permite exprimarea bănească a elementelor patrimoniale, a operaţiunilor ce privesc elementele patrimoniale. Prin evaluare se crează posibilitatea aducerii la acelaşi numitor a tuturor elementelor patrimoniale.

Calculaţia este procedeul ce asigură formalizarea matematică a unor prelucrări ce privesc calcularea costurilor producţiei, determinarea rezultatelor etc.

Contul reprezintă procedeul cu ajutorul căruia se asigură urmărirea existenţei, mişcării şi a situaţiei finale, pe elemente patrimoniale.

Balanţa de verificare asigură centralizarea datelor din conturi şi în acelaşi timp o verificare a înregistrărilor efectuate.

Inventarierea reprezintă un procedeu ce permite măsurarea elementelor patrimoniale în scopul asigurării unui caracter real al cunoaşterii contabile.

Bilanţul contabil şi alte lucrări de sinteză sunt de natură a asigura încheierea procesului de cunoaştere contabilă în cadrul unui exerciţiu financiar.

Analiza contabilă a situaţiei economico-financiare reprezintă un procedeu ce permite aprecierea rezultatelor finale pe baza unor calcule având drept suport datele contabile.

Procedeele menţionate pot fi grupate în procedee specifice contabilităţii (contul, balanţa de verificare, bilanţul contabil) şi procedee comune şi altor discipline.

Scanned with OKEN Scanner

Deşi tratate special, procedeele menţionate sunt într-o strânsă legătură în aplicarea lor practică. Astfel operaţiunile economico-financiare ce au loc într-o unitate sunt consemnate în documente. Documentele stau la baza înregistrării în contabilitate: înregistrări cronologice (în jurnale) şi sistematice (în conturi).

Pentru înregistrările din documente, în contabilitate în general, se face apel la evaluare, la calculaţie. La sfârşitul perioadei pentru centralizarea datelor din conturi se întocmesc balanţele de verificare. Pe baza acestora şi a altor surse, se întocmeşte bilanţul contabil şi alte lucrări de sinteză. Garanţia realităţii datelor din bilanţ este asigurată de inventarierea elementelor patrimoniale. Având ca sursă principală de date, bilanţul şi alte lucrări de sinteză, se realizează analiza contabilă a situaţiei economico-financiare, de unde se pot trage concluzii asupra desfăşurării activităţii unităţii.

1.2. LOGICA ÎNREGISTRĂRILOR CONTABILE

Un aspect foarte important în înţelegerea contabilităţii şi în aplicarea ei corectă, este cunoaşterea modului în care se realizează înregistrările contabile. Pentru a prelua corect logica înregistrărilor contabile, trebuiesc clarificate mai multe probleme şi anume: cum sunt reprezentate elementele patrimoniale în bilanţ; ce se înţelege prin dubla reprezentare; cum putem grupa modificările din bilanţ determinate de operaţiunile economico-financiare ce au loc; cum sunt urmărite modificările patrimoniale în cadrul evidenţei cronologice şi sistematice; ce rol au conturile în urmărirea mişcării elementelor patrimoniale; ce înseamnă dubla înregistrare; cum se ajunge la înregistrarea contabilă prin analiza contabilă; care sunt tipurile de formule contabile; care sunt tehnicile de înregistrare contabilă. Răspunzând şi înţelegând corect aceste aspecte, înregistrarea contabilă pentru o anumită operaţiune economico-financiară, apare ca un lucru firesc, dedus în mod logic. De aceea se poate spune că, nu trebuie memorată

Scanned with OKEN Scanner

contabilitatea, ci trebuie înţeleasă. În cele ce urmează încercăm să dăm răspunsuri la problemele menţionate.

1.2.1. Dubla reprezentare

Aşa cum s-a menţionat, obiectul de studiu al contabilităţii îl reprezintă patrimoniul. Acesta este urmărit sub dublu aspect şi anume: al existenţei şi al sursei de provenienţă. Reflectarea patrimoniului unei unităţi, la sfârşitul unui exerciţiu financiar, se realizează prin intermediul bilanţului. Acesta cuprinde două părţi: ACTIV şi PASIV. În activ sunt cuprinse bunurile economice, iar în pasiv drepturile şi obligaţiile. Această privire dublă a patrimoniului, în cadrul bilanţului, poartă denumirea de dubla reprezentare. În bilanţ este cuprins şi rezultatul. Acesta apare ca diferenţă între venituri şi cheltuieli, categorii ce permit urmărirea patrimoniului în mişcare.

1.2.2. Tipuri de modificări ale elementelor patrimoniale din bilanţ

După cum s-a dedus, bilanţul reprezintă situaţia elementelor patrimoniale la un moment dat. El apare ca o fotografie a patrimoniului la sfârşitul unei perioade. Elementele patrimoniale suferă modificări ca urmare a activităţii unităţii economice. Într-o unitate economică, în decursul unei perioade apar foarte multe operaţiuni economico-financiare ca urmare a activităţii de producţie, de prestări de servicii, de comerţ etc., operaţiuni consemnate în documentele justificative. Toate aceste operaţiuni, cum este şi firesc, produc schimbări în cadrul structurii elementelor patrimoniale consemnate la un moment dat în bilanţ. Deşi, aşa cum s-a menţionat, sunt posibile multe operaţiuni economico-financiare, ele pot fi reduse la patru grupe, în funcţie de modul în care influenţează structura elementelor patrimoniale, prezentate în bilanţ ca elemente de referinţă.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste tipuri de modificări sunt:

Tipul 1, *modificări în activ şi pasiv în sensul creşterii.* Exemplu: primirea unui credit de la bancă. Această operaţiune financiară are ca efect sporirea numerarului din contul unităţii şi sporirea datoriei faţă de bancă. Elementul patrimonial ce urmăreşte numerarul unităţii la bancă poartă numele: „Conturi la bănci" iar datoria faţă de bancă, „Credite bancare". „Conturi la bănci" este un element patrimonial de activ (un bun economic), iar „Credite bancare" un element patrimonial de pasiv (o sursă, mai concret o sursă străină). Ca urmare a operaţiunii financiare menţionate, modificările în bilanţ se concretizează într-o creştere de activ şi o creştere de pasiv. Acest tip de modificare se exprimă prin formula:

$$A + X = P + X$$

unde:

A = activ
P = pasiv
X = creşterea

Tipul de modificări analizat produce schimbări atât în structura activului şi pasivului cât şi în volumul (totalul) activului şi pasivului. Cum este şi firesc egalitatea între activ şi pasiv se păstrează.

Exemple de operaţiuni economico-financiare ce se pot încadra în acest tip de modificări în bilanţ mai pot fi date pentru: subscrierea pentru constituirea capitalului social; aprovizionarea cu materiale, mărfuri de la furnizori; procurarea de mijloace fixe de la furnizori; obţinerea de împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni; procurarea de acţiuni de la altă societate, cu decontare ulterioară; primirea de avansuri de la clienţi etc.

În acest proces de modificare a structurii bilanţului pot fi cuprinse şi acele elemente ce nu apar în bilanţ, deoarece ele lucrează numai în timpul perioadei, cum sunt cheltuielile şi veniturile (ele apar totuşi în bilanţ sub forma unei diferenţe între venituri şi cheltuieli şi se numeşte rezultat sau „profit şi pierdere"). Ţinând seama de acest aspect, în tipul de modificări analizat

Scanned with OKEN Scanner

mai pot fi încadrate operaţiunile: vânzarea de mărfuri; vânzarea de produse finite; vânzarea de produse reziduale, cheltuieli de reclamă şi publicitate cu decontare ulterioară; înregistrarea statelor de salarii; contribuţia unităţii faţă de asigurările sociale şi ajutorul de şomaj; înregistrarea consumului de energie şi apă cu decontare ulterioară; înregistrarea impozitului pe profit; amortizarea mijloacelor fixe şi a obiectelor de inventar; constituirea de provizioane etc.

Tipul 2, *modificări în activ şi pasiv în sensul micşorării.*

Exemplu: restituirea creditului bancar (cazul opus exemplului de mai sus). Efectul operaţiunii financiare în structura elementelor patrimoniale este: reducerea numerarului din contul de la bancă şi în acelaşi timp, reducerea datoriei faţă de bancă. Deci se micşorează un element patrimonial de activ şi un element patrimonial de pasiv. Formula care sintetizează acest lucru este:

$$A - X = P - X$$

Efectul pe ansamblu asupra bilanţului se concretizează în schimbări de structură, atât în activ cât şi în pasiv, deasemeni şi de volum.

În cadrul acestui tip de modificări mai pot fi încadrate operaţiunile economico-financiare: plata furnizorilor; plata creditorilor; plata impozitului pe salarii; plata datoriilor faţă de bugetul asigurărilor sociale; plata salariilor chenzina II; anularea unor acţiuni proprii; scoaterea din uz a obiectelor de inventar; plata dividendelor; plata impozitului pe dividente; plata impozitului pe profit; virarea la stat a TVA corespunzătoare etc.

Tipul 3, *modificări numai în activ.*

Exemplu: acordarea unui avans pentru o persoană ce pleacă în delegaţie. Această operaţiune va determina modificări în numerarul din casă (scade) şi în datoria persoanei ce a primit avansul (creşte). Elementele patrimoniale utilizate poartă denumirea „Casa" şi „Avansuri de trezorerie". Ambele sunt elemente patrimoniale de activ. Unul creşte (Avansuri de trezorerie) altul scade (Casa). Deci se produc schimbări de

Scanned with OKEN Scanner

structură numai în interiorul activului. Pasivul rămâne neschimbat. Formula care reprezintă acest tip de modificare apare astfel:

$$A + X - X = P$$

În cadrul acestui tip de operaţiuni mai pot fi încadrate: constatarea unei lipse de numerar la casă şi imputarea acesteia; încasarea lipsei din casă; restituirea unei sume neutilizate în deplasare; deschiderea unui acreditiv; cumpărarea de acţiuni ale altei societăţi cu plata imediat; cumpărarea de obligaţiuni cu plata imediat; aducerea aportului în bani sau în natură pentru constituirea capitalului social; acceptarea efectelor comerciale pentru bunurile vândute; primirea efectelor comerciale; încasarea efectelor comerciale; darea în consum a materiilor prime; scăderea mărfurilor vândute; efectuarea de cheltuieli de protocol plătite prin casă; înregistrarea cotei părţi din cheltuielile înregistrate în avans; plata chenzinei I; acordarea unui avans furnizorilor; răscumpărarea de acţiuni etc.

Tipul 4, *modificări numai în pasiv.*

Exemplu: mărirea capitalului social pe baza rezervelor.

Această operaţiune va determina modificări numai în pasiv, deoarece ambele elemente patrimoniale modificate sunt cuprinse în pasiv. Capitalul social va creşte iar rezervele vor scădea. Formula care reprezintă acest tip de modificare apare astfel:

$$A = P + X - X$$

În cadrul acestui tip de modificări mai pot fi cuprinse operaţiunile: înregistrarea salariilor neridicate în termen de 3 zile; acceptarea de către furnizor a efectelor comerciale; înregistrarea contribuţiei personalului pentru pensia suplimentară şi ajutorul de şomaj; înregistrarea impozitului pe dividende; anularea sau diminuarea unui provizion; înregistrarea în perioada curentă a cotei părţi din veniturile înregistrate în avans etc.

În exemplele date s-a avut în vedere modificarea a numai două elemente patrimoniale. Complexitatea operaţiunii economico-financiare poate să determine antrenarea mai multor

Scanned with OKEN Scanner

elemente patrimoniale. Exemplu aprovizionarea cu materii prime determină implicarea a trei elemente patrimoniale: Materii prime, TVA deductibilă şi Furnizori. Primele două sunt elemente patrimoniale de activ iar ultimul element patrimonial de pasiv. Ca urmare a operaţiunii economice menţionate, toate elementele patrimoniale cresc, şi se încadrează în tipul 1 de modificări. În aceste condiţii formula modificărilor apare astfel:

$$A + x1 + x2 = P + x3$$

unde:

A şi P reprezintă Activ şi Pasiv
x1 = creşterea elementului patrimonial „Materii prime"
x2 = creşterea elementului patrimonial „TVA deductibilă";
x3 = creşterea elementului patrimonial „Furnizori".

Din formula prezentată se deduce că suma celor două creşteri de activ (x1 + x2) trebuie să fie egală cu creşterea de pasiv (x3).

Un alt exemplu îl poate reprezenta vânzarea de produse finite. Şi în acest caz sunt implicate tot trei elemente patrimoniale: Clienţi, Venituri din vânzarea produselor finite şi TVA colectată. Toate cele trei elemente patrimoniale sunt modificate în sensul creşterii.

Modificarea produsă se încadrează în formula:

$$A + x1 = P + x2 + x3$$

unde:

A şi P reprezintă activ şi pasiv
x1 = creşterea elementului „Clienţi"
x2 = creşterea elementului „Venituri din vânzarea produselor finite"
x3 = creşterea elementului „TVA colectată".

Un alt exemplu tot cu semnificaţie aparte poate fi operaţiunea de vânzare de acţiuni ale altei societăţi, la o valoare mai mare

Scanned with OKEN Scanner

decât valoarea de achiziţie a acestora, deci vânzare cu câştig. Această operaţiune va produce schimbări în trei elemente patrimoniale: Casa, Acţiuni şi Venituri din titlurile de plasament.

Să presupunem că acţiunile au fost procurate la valoarea de 100.000 lei şi au fost vândute la valoarea de 120.000 lei. Ca urmare a executării operaţiunii menţionate, elementul patrimonial „Acţiuni" se reduce cu 100.000 lei, numerarul din casă creşte cu 120.000 lei (valoarea acţiunilor plus câştigul de 20.000 lei), veniturile din titlurile de plasament cresc cu 20.000 lei.

Având în vedere finalul înregistrării adică formula contabilă care este:

Casa	=	%	120.000
		Acţiuni	100.000
		Venituri din titluri de plasament	20.000

putem spune că formula care exprimă modificările determinate de vânzarea de acţiuni apare astfel:

$$A + x1 = P + x2 + x3$$

în caz concret ar fi:

$$A + 120.000 = P + 100.000 + 20.000$$

Ţinând seama de faptul că formula de modificare menţionată stă la baza pregătirii formulei contabile sau articolului contabil, putem accepta această exprimare, deoarece se văd mai uşor ce conturi se debitează şi ce conturi se creditează. În raport însă cu modificările ce se produc în structura şi totalul bilanţului, formula de modificare precizată mai înainte, nu este cea mai potrivită.

Corectă este formula:

$$A + x1 - x2 = P + x3$$

unde:

A şi P reprezintă activul şi pasivul

Scanned with OKEN Scanner

x1 = creşterea numerarului din casă (120.000 lei)
x2 = scăderea acţiunilor (100.000 lei)
x3 = creşterea veniturilor din titlurile de plasament (20.000 lei).

Numerarul din casă (Casa) şi acţiunile sunt elemente patrimoniale de activ; unul creşte (Casa) altul scade (Acţiunile). Veniturile din titlurile de plasament reprezintă element de pasiv şi în cazul concret creşte.

Matematic cele două formule sunt identice, deoarece schimbarea unui termen din stânga în dreapta semnului egal sau invers se realizează prin schimbarea semnului algebric.

Plecând de la faptul că A = P, la prima formulă avem:
A + 120.000 = P + 100.000 + 20.000, iar la a doua formulă:
A + 120.000 — 100.000 = P + 20.000

Încă odată menţionăm că cea de a doua formulă corespunde cu exigenţă exprimării modului cum sunt modificate elementele patrimoniale în raport cu bilanţul. Aşa cum s-a demonstrat, matematic, nici prima formulă de modificare nu este greşită. Întrucât, formulele ce exprimă tipurile de modificări ale elementelor patrimoniale nu reprezintă un scop în sine ci un ajutor în deducerea formulelor contabile, lăsăm la latitudinea celui ce le foloseşte să opteze sau să apeleze la amândouă, transformând una în cealaltă prin schimbarea adecvată a termenilor faţă de semnul egal.

1.2.3. Contul ca instrument de urmărire a stării şi mişcării elementelor patrimoniale

Din cele relatate s-a desprins ideea că situaţia elementelor patrimoniale prezentată la un moment dat prin bilanţ, se schimbă datorită operaţiunilor economico-financiare ce au loc ca urmare a desfăşurării activităţii unităţii.

Din acest motiv s-ar părea că este necesar ca după fiecare operaţiune economico-financiară să se pregătească un nou bilanţ, în felul acesta contabilitatea putând oferi în orice moment starea patrimoniului.

Scanned with OKEN Scanner

Această rezolvare nu este cea mai potrivită din două motive: volumul de muncă ridicat şi imposibilitatea de a se obţine informaţii privind mişcările din cadrul unui element patrimonial, pe o perioadă de timp. În aceste condiţii se impune a găsi o modalitate prin care să se urmărească atât mişcarea din cadrul fiecărui element patrimonial cât şi starea acestuia la un moment dat. Urmărirea stării şi mişcării elementelor patrimoniale se poate realiza cu ajutorul contului, care este considerat, aşa cum s-a menţionat, un procedeu specific al metodei contabilităţii. Deci pentru fiecare element patrimonial se deschide câte un cont cu ajutorul căruia se urmăreşte starea iniţială şi evoluţia pe o perioadă de timp. Exemplu, se deschide un cont pentru elementul patrimonial „Mărfuri" sau pentru elementul patrimonial „Furnizori". În cadrul contului, urmărirea se face valoric şi dacă este cazul şi cantitativ.

Contul apare ca un model de sistematizare a existenţelor şi a modificărilor de sens contrar (măriri, micşorări). În aceste condiţii se poate spune că un cont are forma balanţieră (un tablou cu două serii de calcule) şi anume: pe deoparte starea iniţială şi creşterile, iar pe de altă parte micşorările şi starea finală. În felul acesta se respectă relaţia:

$$SI + C = M + SF$$

unde:

SI = starea iniţială
C = creşterile
M = micşorările
SF = starea finală.

Forma cea mai simplă de prezentare a unui cont este cea a literei „T". În partea superioară se va trece numele elementului patrimonial (numele contului) urmărit, iar în cele două părţi (stânga, adică debit şi dreapta, adică credit) se vor trece aşa cum s-a menţionat starea iniţială şi creşterile şi respectiv micşorările şi starea finală.

Conturile utilizate în urmărirea elementelor patrimoniale se pot grupa în conturi de activ şi conturi de pasiv. Sub formă de excepţie (puţine la număr) apar şi conturile bifuncţionale.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de activ sunt utilizate pentru a urmări elementele patrimoniale de activ iar conturile de pasiv sunt folosite pentru a urmări elementele patrimoniale de pasiv. Deşi structura conturilor de activ şi pasiv este aceiaşi, debitul şi creditul (cele două părţi ale conturilor) au o semnificaţie aparte.

La conturile de activ, în debit se înregistrează existentul şi creşterile iar în credit micşorările şi situaţia finală. La conturile de pasiv, în credit se înregistrează existentul şi creşterile iar în debit micşorările şi situaţia finală. Altfel spus debitul şi creditul la conturile de activ, şi respectiv de pasiv au semnificaţii opuse. Se poate sintetiza prin afirmaţia că debitul şi creditul unui cont capătă o semnificaţie aparte în funcţie de natura elementului patrimonial urmărit. De exemplu, debitul şi creditul la contul „Mărfuri" (cont de activ) şi „Furnizori" (cont de pasiv) au semnificaţii diferite. La contul „Mărfuri", în debit se înregistrează situaţia iniţială şi toate intrările de mărfuri iar în credit, ieşirile de mărfuri şi situaţia finală. Pentru contul „Furnizori" creditul reprezintă datoria iniţială faţă de furnizori şi toate creşterile de datorii determinate de primiri de mărfuri sau alte bunuri. Debitul reprezintă toate plăţile făcute faţă de furnizori, adică micşorările de datorii. Tot în debit se trece şi situaţia finală, adică datoria faţă de furnizori rămasă la sfârşitul perioadei.

Caracterizându-l în ansamblu, putem preciza că un cont îndeplineşte mai multe funcţii: funcţia de informare în mod cronologic a existenţei şi mişcării fiecărui element patrimonial în parte; funcţia de control pentru faptul că oferă informaţii pe baza cărora se controlează individual fiecare element patrimonial; funcţia de calcul, prin faptul că se pot efectua anumite calcule pentru anumiţi indicatori în legătură cu elementul patrimonial urmărit.

Contul prin conţinutul şi prin forma sa, face legătura între documentele justificative şi balanţa de verificare, respectiv bilanţul contabil.

Între cont, ca instrument de lucru curent al contabilităţii, şi bilanţ, ca instrument de raportare şi sinteză contabilă, există diferenţieri ce se pot prezenta astfel:

Scanned with OKEN Scanner

— bilanţul este un instrument de raportare globală a patrimoniului; contul este un instrument de reprezentare individuală a elementelor patrimoniale;

— bilanţul reflectă situaţia statică la un moment dat, a patrimoniului; contul reflectă situaţia dinamică a fiecărui element patrimonial;

— bilanţul se exprimă în unităţi valorice; contul se exprimă în unităţi valorice şi unde este cazul şi în unităţi cantitative.

Conturile utilizate sunt stabilite prin planul de conturi, ce reprezintă o listă a tuturor conturilor construite într-un sistem, ce se utilizează pentru evidenţa şi controlul valoric, al mişcărilor patrimoniale. Elaborarea planului de conturi este influenţată de modul de organizare al contabilităţii: într-un singur circuit; în două circuite. În cadrul contabilităţii organizate în două circuite (cum este în prezent în cadrul noului sistem contabil), planul de conturi cuprinde două categorii de conturi: conturi pentru circuitul general al patrimoniului luat în totalitate (pentru contabilitatea financiară); conturi destinate circuitului intern (pentru contabilitatea internă de gestiune).

Studierea conturilor face necesară o clasificare a acestora în funcţie de anumite criterii. Acestea pot fi: conţinutul economic; funcţia contabilă; sfera de cuprindere.

Conţinutul economic se poate considera criteriul de bază în clasificarea conturilor. Fiecare cont are un conţinut economic, determinat de natura elementului patrimonial pe care îl urmăreşte şi care poate fi: un bun economic, o sursă, o cheltuială, un venit.

Funcţia contabilă reprezintă cel de al doilea criteriu, bazat însă tot pe primul criteriu (conţinutul economic).

În funcţie de acest criteriu conturile se împart în: conturi de activ, conturi de pasiv şi conturi bifuncţionale.

Având în vedere sfera de cuprindere, conturile se pot grupa în conturi sintetice şi conturi analitice.

Conturile mai pot fi grupate având în vedere funcţia ca scop. În aceste condiţii apar următoarele grupe: conturi de bilanţ; conturi de procese; conturi de ordine şi evidenţă; conturi de gestiune internă.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul conturilor de bilanţ se cuprind: conturile de bunuri economice; conturile de surse de finanţare. Tot la această grupă se ataşează conturile de regularizare sau delimitative şi conturile rectificative.

În cadrul conturilor de procese se curpind conturile de cheltuieli şi conturile de venituri.

Conturile de ordine şi evidenţă se pot grupa în conturi de ordine şi conturi de evidenţă.

Conturile de gestiune internă cuprind: conturi de decontări interne; conturi de calculaţie; conturi de producţie.

În cele ce urmează se prezintă exemple de conturi, având în vedere clasificarea analizată mai sus.

Conturile de bunuri economice pot fi grupate la rândul lor în conturi pentru active fixe (imobilizări) şi active circulante (mobilizări). Conturile de active fixe deasemenea se pot grupa în: active fixe necorporale (cheltuieli de constituire, cheltuieli de cercetare dezvoltare, concesiuni, brevete etc.); active fixe corporale (terenuri, amenajări la terenuri, clădiri, construcţii speciale, mijloace de transport, etc.); active fixe financiare (titluri de participare, împrumuturi acordate pe termen lung etc.).

Conturile de active circulante sunt grupate în: conturi pentru active circulante materiale (materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, produse finite, semifabricate, mărfuri, ambalaje etc.); active circulante în decontare (clienţi, debitori, clienţi incerţi, avansuri acordate personalului etc.); active circulante băneşti (casa, conturi curente la bănci, acreditive etc.).

Conturile de surse de finanţare sunt grupate în: conturi de capital propriu (capital social, prime legate de capital, diferenţe de reevaluare etc.); conturi de datorii (furnizori, creditori, personal — remuneraţii datorate, impozit pe profit, TVA de plată, efecte de plată etc.).

În cadrul conturilor de regularizare se cuprind conturile: cheltuieli înregistrate în avans, venituri înregistrate în avans, iar în cadrul conturilor rectificative se cuprind: amortizarea mijloacelor fixe, uzura obiectelor de inventar, provizioanele pentru depreciere, diferenţe de preţ.

Scanned with OKEN Scanner

Aşa cum s-a menţionat, conturile de procese se grupează în conturi de cheltuieli şi conturi de venituri. La rândul lor atât conturile de cheltuieli cât şi cele de venituri se grupează în conturi: pentru activitatea de exploatare, pentru activitatea financiară şi pentru activitatea extraordinară. În interiorul acestor subgrupe sunt încadrate conturile de cheltuieli sau de venituri, pe feluri de cheltuieli sau pe feluri de venituri (deci după natura lor).

Exemple de conturi de cheltuieli: cheltuieli cu materiile prime; cheltuieli cu materiale consumabile; cheltuieli privind obiectele de inventar; cheltuieli de întreţinere şi reparaţii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; cheltuieli cu remuneraţiile personalului; cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială; cheltuieli privind dobânzile; cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune etc. Exemple de conturi de venituri: venituri din vânzarea produselor finite; venituri din vânzarea semifabricatelor; venituri din vânzarea mărfurilor; venituri din producţia de imobilizări necorporale; venituri din dobânzi; venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune etc.

Grupa conturilor de ordine şi evidenţă, sau conturi speciale, sau conturi în afara bilanţului, cuprinde conturi cum ar fi: mijloace fixe luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau spre reparare; valori materiale primite în păstrare sau custodie; debitori scoşi din activ şi urmăriţi în continuare; efecte scontate neajunse la scadenţă etc.

Dat fiind numărul mare de conturi cu care se lucrează în înregistrările contabile, grupările analizate sunt de natură a uşura înţelegerea acestora şi implicit o utilizare corectă a lor. Planul de conturi este sursa de bază ce oferă conturile cu simbolurile şi denumirile corecte.

Pentru a răspunde cerinţelor pentru care sunt create conturile, acestea trebuie să răspundă unor solicitări de conţinut şi de formă. În structura unui cont este necesar să se regăsească următoarele componente: denumirea şi simbolul contului; data înregistrării; explicaţia operaţiunii economico-financiare; debitul şi creditul; soldul. Ţinând seama de aceste componente ale contului, se pot oferi mai multe variante de forme de prezentare

Scanned with OKEN Scanner

a conturilor (fişe de cont). Aceste fişe de cont sunt tipizate şi se completează manual sau sunt prezentate sub formă de imagini pe ecranul calculatorului şi sunt completate automat, bineînţeles beneficiind de programe adecvate.

1.2.4 Dubla înregistrare

După cum s-a menţionat, operaţiunile economico-financiare produc modificări în structura elementelor patrimoniale din bilanţ. Aceste modificări trebuiesc urmărite cu ajutorul conturilor, altfel spus trebuiesc efectuate înregistrările contabile.

Orice înregistrare contabilă se realizează prin debitarea unui cont şi creditarea altui cont. Exemplu:

100.000	Conturi la bănci	=	Credite bancare 100.000

Această formulă contabilă se transpune apoi în fişele conturilor ce au participat la înregistrare:

Conturi la bănci		Credite bancare	
100.000			100.000

Reflectarea simultană a unei operaţiuni economico-financiară, în debitul unui cont şi în creditul altui cont, poartă denumirea de *dublă înregistrare.* Legătura ce se stabileşte între cele două conturi reprezintă *corespondenţa conturilor*, iar conturile utilizate în înregistrare se numesc *conturi corespondente.*

Din cele prezentate se deduce faptul că o operaţiune economico-financiară se înregistrează în contabilitate prin formule contabile şi apoi prin trecerea sumelor în fişele de cont implicate.

Înregistrarea prin intermediul formulelor contabile se realizează în ordine cronologică cu ajutorul „Registrului-jurnal" şi poartă numele de *evidenţă cronologică*. Pe baza „Registrului-jurnal" se completează aşa cum s-a menţionat, fişele de cont. Aceasta reprezintă *evidenţa sistematică.*

Scanned with OKEN Scanner

În funcţie de numărul de elemente antrenate în formulele contabile, acestea pot fi: simple (un cont se debitează şi altul se creditează); compuse (un cont se debitează şi mai multe se creditează sau invers); paralele (mai multe conturi se debitează şi mai multe conturi se creditează).

1.2.5 Regulile de funcţionare ale conturilor

În înţelegerea modului de pregătire a unei formule contabile, o poziţie importantă o are cunoaşterea regulilor de funcţionare a conturilor. Într-un fel, aceste reguli au fost remarcate atunci când s-a precizat ce reprezintă debitul şi creditul pentru conturile de activ, respectiv de pasiv. Beneficiind de acea explicaţie putem reda următoarele reguli de funcţionare a conturilor:

— toate conturile de activ încep prin a se debita şi se debitează cu existentul de activ, iar toate conturile de pasiv încep prin a se credita şi se creditează cu existentul de pasiv;

— conturile de activ se debitează cu creşterile (majorările) elementelor patrimoniale de activ, iar conturile de pasiv se creditează cu creşterile elementelor de pasiv;

— conturile de activ se creditează cu micşorările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micşorările elementelor de pasiv;

— conturile de activ au numai sold debitor sau echilibrat (soldat), iar conturile de pasiv au numai sold creditor sau echilibrat (soldat).

Marea majoritate a conturilor sunt fie de activ fie de pasiv şi lucrează după regulile amintite. Sunt însă şi conturi care lucrează şi după regulile conturilor de activ şi după regulile conturilor de pasiv. Acestea se numesc conturi bifuncţionale. Exemplu, contul „Profit şi pierdere", poate începe prin a se debita sau prin a se credita, soldul poate fi debitor (pierdere) sau creditor (profit)

coala 3 logica

Scanned with OKEN Scanner

1.2.6 Analiza contabilă

Prin analiza contabilă se înţeleg etapele ce trebuiesc parcurse, în gândire, în scopul determinării formulelor contabile pe baza operaţiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative. Deci analiza contabilă poate fi considerată un procedeu logic prin care se stabilesc conturile corespondente necesare realizării dublei înregistrări a operaţiunilor economico-financiare.

Realizarea analizei contabile presupune parcurgerea unor etape ce pot fi denumite astfel: precizarea naturii operaţiunii economico- financiare; stabilirea modificărilor ce se produc în structura elementelor patrimoniale din bilanţ; determinarea conturilor corespondente; aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor. Parcurgerea acestor etape se concretizează, în final, în formula contabilă adecvată operaţiunii economico-financiare analizate.

Exemplu, procurarea de acţiuni ale altor societăţi pe baza numerarului din casă.

1 — *Natura operaţiunii:* achiziţionarea de acţiuni

2 — *Modificarea elementelor patrimoniale:*

Sunt implicate două elemente patrimoniale: numerarul din casă (scade) şi acţiunile (cresc). Modificările se încadrează în formula:

$$A + X - X = P$$

3 — *Conturile corespondente:* pentru numerarul din casă se foloseşte contul 5 311 Casa în lei iar pentru acţiuni, 503 Acţiuni.

4 — *Aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor:* ambele conturi sunt conturi de activ. Aşa cum s-a menţionat la un cont avem creşteri (Acţiuni), iar la celălalt avem scăderi (Casa în lei). Regulile de funcţionare spun că la conturile de activ creşterile se înregistrează prin debitare, iar scăderile prin creditare.

Scanned with OKEN Scanner

În urma celor analizate rezultă formula contabilă:

503 Acţiuni	=	5 311 Casa în lei

În cazul începutului de studiu în contabilitate, această analiză contabilă se realizează prin a răspunde expres la fiecare cerinţă a etapei de analiză. Au fost gândite şi formulare de analiză (exemplu prezentat în capitolul 5), pentru a obliga pe cel ce se iniţiază în contabilitate, să răspundă la toate etapele. Cei ce aplică în practică, contabilitatea, datorită experienţei pe care o au, fac analiza contabilă fără să fie necesară completarea unui formular. În condiţiile utilizării calculatorului, logica de debitare şi creditare a conturilor, pentru operaţiunile economico-financiare, trebuie transmisă calculatorului prin algoritmii de prelucrare, concretizaţi prin scheme logice de program şi apoi prin programul propriu-zis.

În condiţiile perfecţionării contabilităţii,este şi firesc să apară întrebarea, dacă şi în ceea ce priveşte analiza contabilă este necesar a se aduce unele modificări, unele perfecţionări.

Noul sistem contabil, ca o adaptare a contabilităţii la cerinţele economiei de piaţă, conceput, experimentat şi apoi aplicat în practică, reprezintă un salt calitativ în ceea ce priveşte contabilitatea. Noul sistem contabil, printre altele, oferă contabilităţii valenţe noi de informare, atât în interiorul unităţii cât şi în exterior (acţionari, asociaţi, organe de sinteză); dă posibilitatea contabilităţii pentru respectarea unor principii, unanim recunoscute; permite armonizarea contabilităţii cu standardele acceptate pe plan mondial.

După cum se ştie analiza contabilă nu este un scop în sine, ci reprezintă un mijloc de a ajunge la finalul dorit, adică înregistrarea corectă a operaţiunilor economico-financiare în contabilitate. În contextul prezentat, analiza contabilă nu se poate limita numai la cerinţa de a obţine o formulă contabilă corectă din punct de vedere al modului de debitare şi creditare al conturilor, al consemnării modificărilor elementelor patrimoniale.

Considerăm că la procesul de analiză contabilă prin cele patru etape prezentate să se mai adauge răspunsurile şi la alte

Scanned with OKEN Scanner

întrebări şi anume: în ce măsură formula contabilă răspunde cerinţelor de informare; dacă sunt respectate principiile contabilităţii; dacă se încadrează în preocupările prezente de armonizare a contabilităţii.

Teoria şi practica ne-au demonstrat că pentru multe operaţiuni sau grupe de operaţiuni se pot oferi mai multe variante de înregistrări, care judecate din punct de vedere al corectitudinii debitării şi creditării conturilor, corespund. Altfel spus, satisfac cerinţele celor patru etape de analiză.

Apărând mai multe răspunsuri pentru înregistrările din contabilitate, pentru o operaţiune sau grupe de operaţiuni economico-financiare, trebuie găsit criteriul de selecţie a acestora, astfel ca formula sau formulele contabile alese să fie cele mai bune. Credem că selecţia din variantele de înregistrări posibile, trebuie să se facă parcurgând şi alte etape de analiză contabilă, concretizate pe scurt, aşa cum s-a mai spus, în: modul cum răspund cerinţelor de informare, respectarea principiilor contabilităţii; încadrarea în procesul de armonizare al contabilităţii. Procedându-se astfel, apreciem că înregistrările rezultate din analiza contabilă vor răspunde spiritului noului sistem contabil, deoarece noul sistem contabil trebuie conceput şi aplicat în practică, precum şi prezentat corespunzător teoretic.

În Regulamentul de aplicare a legii contabilităţii se menţionează că pentru a da o imagine fidelă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute, trebuiesc respectate principiile: principiul prudenţei; principiul permanenţei metodelor; principiul continuităţii activităţii, principiul independenţei exerciţiilor; principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere; principiul necompensării.

Potrivit principiului prudenţei nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor, ţinând seama de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile generate de desfăşurarea activităţii din exerciţiul anterior sau curent.

Principiul permanenţei metodelor solicită asigurarea continuităţii aplicării regulilor şi normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând, în felul acesta, comparabilitatea în timp, a informaţiilor contabile.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit principiului continuităţii activităţii, se presupune că unitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activităţii.

Principiul independenţei exerciţiului presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii unităţii patrimoniale pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exerciţiului la care se referă.

Asigurarea corespondenţei între cele două bilanţuri de închidere şi de deschidere se realizează în cadrul principiului intangibilităţii bilanţului de deschidere.

Principiul necompensării solicită ca elementele de activ şi pasiv să fie evaluate şi înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ şi cele de pasiv ale bilanţului şi între venituri şi cheltuieli în cadrul contului de rezultate.

În contextul preocupărilor de perfecţionare a procesului de analiză contabilă, de stabilirea formulelor adecvate, se poate spune că prin noul sistem s-a urmărit armonizarea contabilităţii româneşti cu evoluţia contabilităţii pe plan european şi internaţional. Raportarea la standardele internaţionale cu privire la prelucrarea şi prezentarea informaţiilor contabile este de natură a permite contabilităţii de a răspunde cerinţelor economiei de piaţă, cerinţelor colaborării cu alte unităţi din străinătate, la care în procesul de prelucrare a datelor contabile, se apelează în mod frecvent la standardele internaţionale.

În dorinţa remarcării logicii prelucrării datelor contabile, pe parcursul lucrării se face apel la comparaţii şi scheme sugestive, în special în capitolele 4, 5 şi 6. Ele trebuiesc încadrate în contextul problemelor teoretice, tratate.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2
SECŢIUNILE CONTABILITĂŢII

În conformitate cu prevederile legii contabilităţii, obiectul contabilităţii îl reprezintă reflectarea în expresie bănească a bunurilor mobile şi imobile, inclusiv solul, bogăţiile naturale, zăcămintele şi alte bunuri cu potenţial economic, disponibilităţile băneşti, titlurile de valoare, drepturile şi obligaţiile unităţilor patrimoniale, precum şi mişcările şi modificările intervenite în urma operaţiilor patrimoniale efectuate, cheltuielile, veniturile şi rezultatele obţinute de acestea.

În cadrul noului sistem, contabilitatea este organizată în dublu circuit: contabilitatea financiară şi contabilitatea internă de gestiune.

Contabilitatea financiară, denumită şi generală are la bază norme unitare privind organizarea şi conducerea acesteia, care au caracter obligatoriu pentru toate unităţile patrimoniale. Obiectivul principal al contabilităţii financiare îl reprezintă furnizarea informaţiilor necesare atât pentru necesităţile proprii cât şi în relaţiile acestora cu asociaţii sau acţionarii, clienţii, furnizorii, băncile, organele fiscale şi alte persoane fizice şi juridice.

Contabilitatea internă de gestiune se organizează de către fiecare unitate în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii în scopul cunoaşterii rezultatelor şi furnizării informaţiilor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unităţii patrimoniale.

2.1. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR DE CAPITAL

Capitalurile cuprind totalitatea surselor de finanţare stabile aflate la dispoziţia unităţii patrimoniale formate din: capitalurile proprii, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli asimilate capitalurilor proprii, împrumuturile pe termen lung şi mijlociu şi alte surse cu durată de finanţare mai mare de un an.

Capitalul propriu reprezintă totalitatea capitalurilor proprietate individuală sau a asociaţilor care se înscriu în pasivul bilanţului şi se compun din: capitalul social, prime legate de capital, diferenţe de reevaluare, rezerve şi alte fonduri proprii, beneficiile nerepartizate reportate din anii precedenţi; subvenţii pentru investiţii şi provizioanele reglementate.

Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale, respectiv cu valoarea aportului în natură sau în numerar, a rezervelor încorporate şi profitului repartizat pentru majorarea capitalului sau altor operaţiuni care conduc la modificarea acestuia.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale subscrise şi vărsate.

Primele legate de capital (de emisiune, de fuziune de aport) reprezintă excedentul din valoarea de emisiune şi respectiv, valoarea bunurilor primite ca aport şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale.

Diferenţele din reevaluare reprezintă soldul diferenţelor între valoarea actuală (mai mare) şi valoarea înregistrată în contabilitate a elementelor din activ (mai mică) supuse reevaluării în condiţiile legii. Diferenţele rezultate din reevaluarea elementelor de activ se trec la rezerve sau la capital social, potrivit legii.

Contabilitatea rezervelor se ţine pe categorii de rezerve: rezerve legale; rezerve statutare; alte rezerve. Rezervele legale se constituie anual din profitul brut în cotele şi în limitele prevăzute de lege. De asemenea în rezervele legale se include şi excedentul obţinut prin emisiunea acţiunilor la un curs mai mare decât valoarea lor nominală, dacă acest excedent nu este întrebuinţat la plata cheltuielilor de

Scanned with OKEN Scanner

emisiune sau destinat amortizării lor. Rezervele statutare se constituie anual din profitul net, conform prevederilor din statut. Alte rezerve, neprevăzute de lege sau de statut, se constituie facultativ pe seama profitului net pentru: acoperirea pierderilor, creşterea capitalului social sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

Contabilitatea fondurilor proprii se ţine pe categorii de fonduri: fond de dezvoltare, fond de participare la profit, alte fonduri. Fondul de dezvoltare se constituie, potrivit legii din: amortizarea mijloacelor fixe, din profitul net, din vânzarea mijloacelor fixe, valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune şi alte surse. Fondul de participare al salariaţilor la profit se constituie pe seama profitului net în limitele aprobate potrivit legii. În cadrul altor fonduri se cuprind: fondul constituit din beneficii pentru creşterea resurselor proprii şi de finanţare, şi alte fonduri.

Subvenţiile pentru investiţii reprezintă sumele alocate de la bugetul de stat sau din alte surse de care beneficiază unitatea patrimonială în vederea procurării sau producerii de echipamente sau alte bunuri de natura imobilizărilor, pentru finanţarea unor activităţi pe termen lung sau altor cheltuieli de natura investiţiilor.

Provizioanele reglementate se stabilesc potrivit dispoziţiilor legale.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie, de regulă, la sfârşitul exerciţiului pentru acele elemente patrimoniale a căror realizare sau plată este incertă, ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare, cum sunt: litigiile, amenzile şi penalităţile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte; cheltuielile legate de activitatea de servire în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor; cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii cum ar fi: cheltuielile cu reparaţiile capitale programate pe mai multe perioade, precum şi cheltuielile cu reparaţiile curente, reviziile tehnice sau alte cheltuieli la unităţile sezoniere sau parţial sezoniere; pierderile latente aferente unor datorii pe termen lung, în devize; alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate.

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate acestora se ţine pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiune de obligaţiuni;

Scanned with OKEN Scanner

credite bancare pe termen lung şi mijlociu; datorii privind concesiunile şi alte datorii asimilate; datorii legate de participaţii şi alte împrumuturi şi datorii asimilate, precum şi dobânzile aferente acestora.

2.2. CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Activele imobilizate reprezintă bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unităţii patrimoniale. Ele nu se consumă la prima utilizare.

Contabilitatea activelor imobilizate se ţine pe următoarele categorii: imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind: cheltuielile de constituire; cheltuielile de cercetare şi dezvoltare; concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi alte drepturi şi valori asimilate; fondul comercial şi alte imobilizări necorporale.

În cadrul cheltuielilor de constituire se cuprind cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea unităţii (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emiterea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, cheltuieli de prospectarea pieţii şi de publicitate şi alte cheltuieli de această natură). Aceste cheltuieli de constituire se amortizează pe o perioadă până la 5 ani.

Cheltuielile de cercetare-dezvoltare cuprind cheltuielile determinate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare, care să prezinte garanţia realizării eficienţei scontate pentru necesităţile proprii. Contabilitatea analitică a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare se ţine pe categorii de lucrări sau obiective. Şi aceste imobilizări necorporale se amortizează pe o perioadă până la 5 ani.

Brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi de comerţ şi alte drepturi de proprietate industrială şi intelectuală similare, aduse ca aport, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale, la valoarea de aport, costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz. Acestea se amortizează pe o durată prevăzută pentru utilizarea lor.

Fondul comercial reprezintă partea din fondul de comerţ care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care concură la menţinerea sau la dezvoltarea potenţialului activităţii unităţii, cum

Scanned with OKEN Scanner

sunt: clientela, vadul comercial, reputaţia şi alte elemente necorporale. Fondul comercial se determină ca diferenţă între valoarea de aport sau costul de achiziţie, după caz, a fondului de comerţ şi valoarea elementelor de activ înregistrate în conturile corespunzătoare. Fondul comercial, de regulă nu este supus amortizării.

La alte imobilizări necorporale se înregistrează programele informatice create de unitate sau achiziţionate de la terţi, pentru necesităţile proprii, evaluate la costul de producţie şi respectiv de achiziţie după caz. Valoarea programelor informatice se amortizează pe o perioadă de până la 5 ani.

În cadrul imobilizărilor corporale se cuprind terenurile şi mijloacele fixe.

Terenurile sunt urmărite în contabilitate pe două categorii: terenuri şi amenajări de terenuri. Terenurile se înregistrează în contabilitate, la valoarea stabilită potrivit legii, în funcţie de clasele de fertilitate, suprafaţă şi amplasarea acestora sau la cost de achiziţie, valoare de aport, după caz. Terenurile de regulă nu sunt supuse amortizării. Investiţiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, bălţilor, iazurilor şi alte lucrări similare sunt supuse amortizării.

Ca mijloc fix este considerat obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ două condiţii: valoare mai mare decât limita stabilită de lege; durata normală de utilizare mai mare de un an.

Contabilitatea mijloacelor fixe se ţine pe următoarele categorii: clădiri; construcţii speciale; maşini, utilaje şi instalaţii de lucru; aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare; mijloace de transport; animale de muncă; plantaţii; unelte, inventar gospodăresc şi alte mijloace fixe.

Mijloacele fixe, la intrarea în patrimoniu, se înregistrează la valoarea de intrare prin care se înţelege: costul de achiziţie; costul de producţie; valoarea actuală, valoarea de aport; valoarea de reevaluare.

Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe se ţine pe fiecare obiect de evidenţă, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele şi accesoriile lui, destinat să îndeplinească, în mod independent, în totalitatea lui o funcţie distinctă.

Scanned with OKEN Scanner

Unităţile patrimoniale ce desfăşoară activităţi cu caracter economic, amortizează mijloacele fixe utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare: amortizarea lineară, amortizarea degresivă, amortizarea accelerată.

Contabilitatea imobilizărilor în curs se ţine distinct pentru: imobilizările necorporale şi imobilizările corporale.

Conturile de imobilizări financiare cuprind: titlurile de participare, titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu, alte titluri şi creanţe imobilizate. Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acţiuni sau alte titluri de valoare în capitalul altor unităţi patrimoniale, care asigură unităţii deţinătoare, exercitarea unui control sau a unei influenţe notabile, respectiv realizarea unui profit. Titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu şi alte titluri imobilizate constau în acele titluri pe care unitatea le dobândeşte, în vederea realizării unor venituri financiare, fără a putea interveni în gestiunea unităţii emiţătoare. La intrarea în patrimoniu, titlurile de participare şi alte titluri imobilizate se evaluează la costul de achiziţie, prin care se înţelege preţul de cumpărare sau valoarea determinată prin contractul de achiziţie al acestora. Cheltuielile accesorii privind achiziţionarea titlurilor de participare şi a altor titluri imobilizate se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exerciţiului.

Contabilitatea creanţelor imobilizate se ţine pe următoarele categorii: creanţe legate de participaţii; împrumuturi acordate pe termen lung; alte creanţe imobilizate. În conturile de împrumuturi pe termen lung se înregistrează sumele acordate terţilor în baza unor contracte pentru care unitatea percepe dobânzi. La alte creanţe imobilizate se cuprind garanţiile şi cauţiunile depuse de unitatea patrimonială la terţi.

2.3. CONTABILITATEA STOCURILOR ŞI A PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

Contabilitatea stocurilor şi comenzilor în curs de execuţie cuprinde ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţii destinate a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie sau a fi consumate la prima lor utilizare.

În cadrul stocurilor propriu-zise se cuprind: mărfurile, materiile prime, materialele consumabile, produsele finite, semifabricatele, produsele reziduale, ambalajele, obiectele de inventar.

Scanned with OKEN Scanner

Obiectele de inventar reprezintă o categorie distinctă în cadrul stocurilor. Ele reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu sau cu o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Tot în această categorie intră şi bunurile asimilate acestora: echipamente de protecţie; echipamente de lucru; îmbrăcăminte specială; mecanismele, dispozitivele şi verificatoarele; aparatele de măsură şi control; matriţele folosite la executarea anumitor produse; alte obiecte similare.

Valoarea obiectelor de inventar se include în cheltuieli integral la darea lor în folosinţă sau eşalonat într-o perioadă de cel mult trei ani.

Producţia în curs de execuţie reprezintă producţia care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare.

La intrarea în patrimoniu bunurile materiale se evaluează, după caz la: cost de achiziţie; cost de producţie. La ieşirea din patrimoniu bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează prin aplicarea: metodei costului mediu ponderat (CMP); metoda „primei intrări — primei ieşiri" (FIFO); metoda „ultimei intrări — primei ieşiri" (LIFO).

Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor prime, produselor, mărfurilor şi a altor bunuri de natura stocurilor se poate face şi la preţuri standard (prestabilite), pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective, cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ faţă de costul de achiziţie sau de producţie, după caz. La finele perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ standard, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la cost de achiziţie, respectiv de producţie, după caz.

Rechizitele de birou, imprimatele şi alte materiale consumabile pe care unitatea consideră că nu este cazul să le stocheze pot fi incluse direct în cheltuieli.

Contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza după una din următoarele metode: metoda operativ-contabilă (pe solduri); metoda cantitativ valorică; metoda globală.

Metoda operativ-contabilă (pe solduri) constă în ţinerea la locul de depozitare a evidenţei cantitative a bunurilor materiale pe feluri, iar la

Scanned with OKEN Scanner

contabilitate a evidenţei valorice, desfăşurate pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa depozitelor cu cele din contabilitate se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative din fişele de magazie, în registrul stocurilor.

Metoda cantitativ-valorică (pe fişe de cont analitic) constă în ţinerea evidenţei cantitative pe feluri de bunuri la locul de depozitare, iar la contabilitate a evidenţei cantitativ-valorice. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi contabilitate se face prin punctajul periodic dintre cantităţile înregistrate în fişele de magazie şi cele din fişele de cont analitic de la contabilitate.

Metoda global-valorică constă în ţinerea evidenţei global-valorice atât la gestiune cât şi la contabilitate.

Pentru deprecierea stocurilor de mărfuri, materii prime şi materiale, obiecte de inventar, produse şi alte bunuri materiale, precum şi a producţiei în curs de execuţie, de regulă la finele exerciţiului, cu ocazia inventarierii, se constituie provizioane. În perioadele următoare, la finele exerciţiului sau la ieşirea din patrimoniu a bunurilor respective, provizioanele constituite se suplimentează, diminuează sau se anulează.

2.4. CONTABILITATEA TERŢILOR

Prin contabilitatea terţilor se asigură evidenţa datoriilor şi creanţelor unităţii în relaţiile acesteia cu furnizorii, clienţii, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, unităţile din cadrul grupului, asociaţii, diverşi debitori şi creditori şi alte persoane fizice sau juridice.

Creanţele şi datoriile unităţii patrimoniale se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală.

Creanţele şi datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operaţiunilor. Diferenţele de curs valutar, între data înregistrării creanţelor şi datoriilor în devize şi data încasării, respectiv plăţii lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Contabilitatea clienţilor şi furnizorilor şi celelalte creanţe şi datorii se ţine pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică. În

Scanned with OKEN Scanner

acest sens, în contabilitatea analitică, furnizorii şi clienţii se grupează, astfel: interni şi externi iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare.

Sumele datorate de unitate unor terţe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu, clienţii şi furnizorii, se înregistrează în contul Creditori diverşi.

La închiderea exerciţiului, diferenţele de curs valutar, faţă de data înregistrării în contabilitate a creanţelor şi datoriilor, se înregistrează în conturile de diferenţe de conversie de activ (nefavorabile) sau de pasiv (favorabile), după caz. Acestea se regularizează în exerciţiul următor. Între aceste diferenţe nu se admit compensări. Pentru diferenţele de conversie nefavorabile se pot constitui provizioane pentru deprecierea creanţelor, respectiv pentru riscuri şi cheltuieli.

Cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în perioada curentă, dar care privesc perioadele sau exerciţiile următoare, precum şi cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii se înregistrează distinct în contabilitate, prin folosirea conturilor de regularizare. În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli şi venituri: cheltuieli pentru reparaţii capitale neprevizibile, cheltuieli pentru reparaţii curente şi revizii tehnice, chiriile, abonamentele şi alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv venituri din chirii, abonamente şi alte venituri aferente perioadelor următoare.

Pentru deprecierea creanţelor din conturile de clienţi, decontări în cadrul grupului şi debitori, la finele exerciţiului se pot constitui provizioane.

2.5. CONTABILITATEA TREZORERIEI

Prin contabilitatea trezoreriei se asigură evidenţa existenţei şi mişcării disponibilităţilor din conturile la bănci şi din casă, titlurilor de plasament, creditelor bancare şi a altor valori de trezorerie.

Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă în parte.

Dobânzile de încasat, aferente disponibilităţilor aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, faţă de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum şi cele aferente creditelor bancare pe termen scurt. Dobânzile de plătit şi

Scanned with OKEN Scanner

cele de încasat, aferente exerciţiului în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare, respectiv venituri financiare.

Contabilitatea mijloacelor băneşti aflate în caseria unităţii patrimoniale, precum şi a mişcării acestora, se ţine distinct în lei şi în devize.

Operaţiunile privind disponibilităţile în devize se înregistrează în contabilitate la cursul zilei sau la un curs fix. La finele perioadei, disponibilităţile în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferenţele de curs se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli financiare după caz.

Acreditivele, reprezentând sume depuse la bănci, puse la dispoziţia terţilor, persoane fizice sau juridice, în vederea efectuării unor plăţi, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

Operaţiunile de transfer de disponibilităţi băneşti între conturi la bănci, precum şi între conturile la bănci şi caserie se înregistrează în contabilitate apelând la un cont de viramente interne.

Titlurile de plasament reprezintă acţiunile proprii, răscumpărate, acţiunile achiziţionate de unitate, obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte titluri de plasament achiziţionate de unitatea patrimonială în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. La intrarea în patrimoniu, titlurile de plasament se evaluează la cost de achiziţie, prin care se înţelege preţul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor. Cheltuielile accesorii de cumpărare a titlurilor de plasament, cum sunt comisioanele şi alte cheltuieli similare, se înregistrează la alte cheltuieli financiare.

Înregistrările în contabilitate a operaţiunilor financiare în lei sau în devize se efectuează cu respectarea regulamentului operaţiunilor de casă, a regulamentelor emise de Banca Naţională a României.

Provizioanele pentru deprecierea conturilor de trezorerie se constituie numai pentru deprecierea titlurilor de plasament.

2.6. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI REZULTATELOR

Potrivit legii contabilităţii cheltuielile se urmăresc pe feluri de cheltuieli (după natura lor), care se grupează în: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare, cheltuieli excepţionale, cheltuieli cu amortizările şi provizioanele, cheltuieli cu impozitul pe profit.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul cheltuielilor de exploatare se cuprind: cheltuielile privind consumurile de materii prime, materiale auxiliare, combustibil, ambalaje, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile; uzura obiectelor de inventar; costul de achiziţie al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; costul de achiziţie al energiei şi apei consumate; costul de achiziţie al animalelor şi păsărilor; costul mărfurilor vândute; cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi (întreţinere şi reparaţii; chirii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi persoane; deplasări, poştă şi taxe de telecomunicaţii, servicii bancare şi altele); cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (impozitul suplimentar pe salarii; impozitul pe clădiri; alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, cum sunt taxa pe folosirea terenurilor, taxa asupra mijloacelor de transport etc); cheltuielile cu personalul (salariile şi alte drepturi de personal, asigurările şi protecţia socială, contribuţia unităţii la asigurările sociale şi pentru ajutorul de şomaj, cheltuieli cu pregătirea şi perfecţionarea profesională şi alte cheltuieli cu personalul suportate de unitate); alte cheltuieli din exploatare (pierderi din creanţe şi alte cheltuieli de exploatare).

În cadrul cheltuielilor financiare se cuprind: pierderi din creanţe legate de participaţii; pierderi din vânzarea titlurilor de plasament; diferenţe nefavorabile de curs valutar din operaţiuni curente şi disponibilităţi în devize; dobânzi curente aferente împrumuturilor primite; sconturile acordate clienţilor; alte cheltuieli financiare (pierderi din creanţe de natură financiară).

În cadrul cheltuielilor excepţionale se cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală a unităţii (despăgubiri, amenzi, penalităţi, lipsuri de inventar, donaţii şi subvenţii acordate, pierderi din debitori diverşi etc).

Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele se încadrează după natura lor în grupele de cheltuieli de exploatare, financiare şi excepţionale, după caz. Ele cuprind: amortizările imobilizărilor necorporale şi corporale; provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli; provizioanele privind deprecierea imobilizărilor; provizioanele pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie; provizioanele pentru deprecierea creanţelor; provizioanele pentru deprecierea titlurilor

Scanned with OKEN Scanner

de plasament; amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor; provizioanele reglementate.

Cheltuielile cu impozitul pe profit reprezintă impozitul calculat asupra profitului impozabil, conform legii.

Veniturile se urmăresc în contabilitate pe feluri de venituri (după natura lor).

Potrivit legii contabilităţii veniturile se urmăresc pe feluri de venituri (după natura lor), grupându-se în venituri din exploatare, venituri financiare, venituri excepţionale, venituri din diminuarea provizioanelor.

Veniturile din exploatare cuprind: veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. În contabilitate aceste venituri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărător, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiţii prevăzute de contract, care atestă transferul de proprietate a bunurilor respective asupra clienţilor; veniturile din producţia stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de Profit şi pierdere cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor); veniturile din producţia de imobilizări; veniturile din subvenţii de exploatare; alte venituri din exploatarea curentă (venituri din creanţe recuperate şi alte venituri de exploatare).

În veniturile financiare se cuprind: veniturile din participaţii; venituri din alte imobilizări financiare; venituri din creanţe imobilizate; venituri din titluri de plasament; veniturile din diferenţele de curs valutar; venituri din dobânzi; veniturile din sconturile obţinute şi alte venituri financiare.

În veniturile excepţionale se cuprind acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală şi anume: despăgubiri şi penalităţi încasate; venituri din cedarea activelor; cote-părţi din subvenţii pentru investiţii virate la rezultatul exerciţiului; alte venituri excepţionale (donaţii, salarii neridicate prescrise şi alte venituri).

Veniturile din provizioane se înregistrează la veniturile din exploatare, financiare sau excepţionale, după caz, în situaţia diminuării sau anulării provizioanelor în cazul în care nu se mai justifică menţinerea acestora.

Cifra de afaceri se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrări de bunuri, executarea de lucrări şi prestările de servicii şi alte venituri de exploatare, mai puţin rabaturile, remizele şi alte reduceri acordate clienţilor.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit legii, în contabilitate, profitul sau pierderea se stabilesc lunar. În acest sens conturile de cheltuieli şi conturile de venituri se închid prin rezultatul exerciţiului (contul Profit şi pierdere). Rezultatul exerciţiului, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului, indiferent de data încasării sau plăţii lor.

2.7. CONTABILITATEA ANGAJAMENTELOR ŞI A ALTOR ELEMENTE PATRIMONIALE

Drepturile şi obligaţiile, precum şi unele bunuri care nu pot fi cuprinse în activul şi pasivul bilanţului se înregistrează în conturi în afara bilanţului, denumite şi conturi de ordine şi evidenţă. În aceste conturi se înregistrează: angajamente (giruri, cauţiuni, garanţii) acordate sau primite în relaţiile cu terţii; mijloacele fixe luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare; redevenţe; locaţii de gestiune; chirii şi alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadenţă.

Contabilitatea acestor elemente se poate ţine în partidă simplă sau în partidă dublă, în funcţie de opţiunea unităţii patrimoniale[1].

1 Regulamentul privind legea contabilităţii nr. 82/1991

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

PUNCTE DE SPRIJIN IN ÎNŢELEGEREA ŞI UTILIZAREA PLANULUI DE CONTURI

După cum este cunoscut, planul de conturi reprezintă, printre altele, un instrument de lucru utilizat la determinarea formulelor contabile adecvate operaţiunilor economico-financiare.

Pentru a putea asigura urmărirea tuturor elementelor patrimoniale, planul de conturi dispune de un număr însemnat de conturi. Existenţa unui număr mare apare însă ca o greutate în aflarea conturilor ce corespund diverselor formule contabile. Acest aspect se manifestă în special în momentul schimbării planului de conturi, cum este şi în prezent.

Analizând în ansamblu şi în concret noul plan de conturi, constatăm că sunt mai multe puncte de sprijin ce au rolul de a spori accesibilitatea, fapt ce permite determinarea unor formule contabile corecte, în concordanţă cu operaţiunile economico-financiare ce se înregistrează. În acest sens prezentăm unele din ele.

Împărţirea conturilor pe clase dă posibilitatea căutării conturilor, nu în tot planul de conturi, ci numai în interiorul clasei. Exemplu, conturile de cheltuieli sunt căutate numai în clasa 6, conturile de venituri în clasa 7. La cele menţionate apare excepţia firească pentru conturile de cheltuieli şi venituri înregistrate în

avans ce apar în clasa 4, deoarece ele sunt conturi de regularizare. O excepţie se remarcă şi pentru cheltuielile de constituire şi cheltuielile de cercetare-dezvoltare ce apar în clasa 2. Acest aspect este datorat faptului că denumirea aleasă pentru aceste conturi nu este cea mai potrivită, conturile menţionate fiind destinate a reprezenta unele imobilizări necorporale.

Urmărind clasa 2 — conturi de imobilizări — constatăm paralelism între conturile de imobilizări necorporale şi corporale pe deoparte şi conturile de amortizări privind imobilizările pe de altă parte (anexa 1).

Comparând clasa 3 — conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie cu clasa 6 — conturi de cheltuieli, constatăm deasemeni multe paralelisme între conturi. Acest paralelism se concretizează la denumire şi o parte din simbol. În anexa 2 se prezintă exemple de astfel de paralelisme. În cazul menţionat existenţa paralelismelor este determinată de faptul că în contabilitatea financiară, cheltuielile sunt urmărite după natura lor, deci pe elemente.

În contabilitatea provizioanelor intervin trei categorii de conturi: de provizioane, de cheltuieli şi de venituri din provizioane. Urmărind conturile de cheltuieli şi de venituri din provizioane remarcăm un paralelism la simbol (cu excepţia primei cifre ce menţionează clasa) şi la denumire. Pentru susţinerea acestui aspect în anexa 3 sunt prezentate exemple de paralelism între conturile de cheltuieli şi de venituri din provizioane.

Analizând în continuare clasele conturilor de cheltuieli şi de venituri vom mai constata şi alte paralelisme, cum ar fi:665 Cheltuieli din diferenţele de curs valutar şi 765 Venituri din diferenţele de curs valutar; 666 Cheltuieli privind dobânzile şi 766 Venituri din dobânzi etc.

Paralelismele menţionate, în afara asigurării unei sporiri a puterii de informare, au menirea de a reprezenta elemente de sprijin în utilizarea cu uşurinţă a conturilor.

Pentru cei ce s-au obişnuit cu planul de conturi anterior, paralelismul între conturile vechi şi conturile noi, oferit de Ministerul Finanţelor, reprezintă deasemeni un punct de sprijin

Scanned with OKEN Scanner

în însuşirea mai rapidă a noului plan de conturi. Urmărind paralelismul menţionat constatăm că multe conturi, din punct de vedere al conţinutului economic şi al funcţiei contabile, s-au păstrat, apărând însă schimbări în ceea ce priveşte simbolizarea şi denumirea. La unele conturi se constată o detaliere în urmărirea elementelor patrimoniale. Acest aspect se remarcă în special la conturile ce permit evidenţa datoriilor faţă de bugetul statului şi bugetul asigurărilor sociale.

Apariţia de noi conturi, faţă de planul de conturi anterior, este determinată de aspectele ce trebuie să le urmărească contabilitatea în contextul actual, de noile cerinţe de informare ale contabilităţii financiare, şi nu în ultimul rând de preocuparea pentru a respecta logica înregistrărilor contabile. Legat de acest ultim aspect putem da ca exemplu, prezenţa în cadrul clasei 5 a contului 581 Viramente interne.

Dacă la prima vedere, utilizarea contului 581 Viramente interne, pare o exagerare, aducându-se drept argument faptul că se pot înregistra operaţiunile, casă-bancă şi fără acest cont. În realitate însă prezenţa contului 581 Viramente interne permite ca prin intermediul contabilităţii şi implicit prin contul menţionat, să se informeze asupra eventualelor neconcordanţe în transferurile de sume.

Un alt punct de sprijin este şi faptul că unele conturi, au la sfârşitul simbolului cifra 9, aspect ce comunică faptul că acel cont lucrează invers decât conturile din respectiva grupă. Exemplu de astfel de conturi: 119 Repartizări la fondul de dezvoltare; 169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor; 269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare; 409 Furnizori-debitori; 419 Clienţi-creditori; 509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament; 519 Credite bancare pe termen scurt.

În cadrul clasei 3 — conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie, apar mai multe conturi de diferenţe: 308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale; 328 Diferenţe de preţ la obiecte de inventar; 368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări; 348 Diferenţe de preţ la produse; 378 Diferenţa de preţ la mărfuri; 388 Diferenţe de preţ la ambalaje. Din această enumerare se

Scanned with OKEN Scanner

poate observa că toate simbolurile se termină cu cifra 8 iar primele două cifre reprezintă grupa conturilor pentru care se urmăresc diferenţele.

Prin cele relatate nu au fost epuizate toate aspectele ce vizează sporirea accesibilităţii la noul plan de conturi, ci au fost remarcate unele din ele. Cei interesaţi pot constata pe această linie şi alte modalităţi de găsire a punctelor de sprijin în înţelegerea şi utilizarea noului plan de conturi.

În încheiere se poate spune că existenţa punctelor de sprijin în însuşirea şi utilizarea planului de conturi se încadrează într-un context mai larg şi anume acela al sprijinirii pe logică a contabilităţii în general, a noului sistem în particular.

Scanned with OKEN Scanner

Conturi de imobilizări		*Conturi pentru amortizări*	
201	Cheltuieli de constituire	2 801	Amortizarea cheltuielilor de constituire
203	Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	2 803	Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
205	Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate	2 805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori asimilate
207	Fond comercial	2 807	Amortizarea fondului comercial
208	Alte imobilizări necorporale	2 808	Amortizarea altor imobilizări necorporale
211	Terenuri	2 810	Amortizarea terenurilor
2 121	Clădiri	2 811	Amortizarea clădirilor
2 122	Construcţii speciale	2 812	Amortizarea construcţiilor speciale
2 123	Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	2 813	Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru
2 124	Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare	2 814	Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsură, control şi reglare
2 125	Mijloace de transport	2 815	Amortizarea mijloacelor de transport
2 126	Animale de muncă	2 816	Amortizarea animalelor de muncă
2 127	Plantaţii	2 817	Amortizarea plantaţiilor
2 128	Unelte, inventar gospodăresc şi alte mijloace fixe	2 818	Amortizarea uneltelor, inventarului gospodăresc şi a altor mijloace fixe

Anexa 1 — *Paralelism între conturile de imobilizări şi de amortizări.*

Scanned with OKEN Scanner

Conturi de stocuri		Conturi de cheltuieli	
300	Materii prime	600	Cheltuieli cu materiile prime
301	Materiale consumabile	601	Cheltuieli cu materialele consumbile
3 011	Materiale auxiliare	6 011	Cheltuieli cu materialele auxiliare
3 012	Combustibili	6 012	Cheltuieli privind combustibilii
3 013	Materiale pentru ambalat	6 013	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
3 014	Piese de schimb	6 014	Cheltuieli privind piesele de schimb
3 015	Seminţe şi materiale de plantat	6 015	Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
3 016	Furaje	6 016	Cheltuieli privind furajele
3 018	Alte materiale consumabile	6 018	Cheltuieli privind alte materiale consumabile
321	Obiecte de inventar	602	Cheltuieli privind obiectele de inventar
323	Baracamente şi amenajări provizorii	603	Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii
361	Animale şi păsări	606	Cheltuieli cu animalele şi păsările
371	Mărfuri	607	Cheltuieli privind mărfurile
381	Ambalaje	608	Cheltuieli privind ambalajele

Anexa 2 — *Paralelism între conturile de stocuri şi conturile de cheltuieli.*

Scanned with OKEN Scanner

Conturi de cheltuieli cu provizioane		*Conturi de venituri din provizioane*	
6 812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	7 812	Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6 813	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele ptr. deprecierea imobilizărilor	7 813	Venituri din provizioane ptr. deprecierea imobilizărilor
6 814	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele ptr. deprecierea activelor circulante	7 814	Venituri din provizioane ptr. deprecierea activelor circulante
6 862	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	7 862	Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6 863	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri	7 863	Venituri din provizioane pentru deprecieri
6 872	Cheltuieli excepţionale privind provizioanele ptr. riscuri şi cheltuieli	7 872	Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6 873	Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru deprecieri	7 873	Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri
6 874	Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate	7 874	Venituri excepţioale din provizioane reglementate

Anexa 3 — *Paralelism între conturile de cheltuieli cu provizioanele şi venituri din provizioane.*

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

SCHEME SUGESTIVE PRIVIND ASPECTELE ESENŢIALE ALE CONTABILITĂŢII

4.1 PREZENTAREA SCHEMELOR

Pentru clarificarea şi înţelegerea unor probleme, indiferent de domeniu, este util a se apela la mai multe modalităţi de prezentare. Schemele apar ca o modalitate de sintetizare, de grupare, a unor probleme tratate, ce permit reliefarea atât a aspectelor generale cât şi de amănunt, sugerând în acelaşi timp, diversele corelaţii ce pot apare în cadrul domeniului abordat.

Contabilitatea, sprijinită permanent pe logică, apare ca un domeniu ce se pretează a fi prezentat şi prin apelarea la scheme sugestive. Acesta este şi motivul că în cele ce urmează redăm un număr de scheme (figuri) ce sunt de natură a reprezenta un sprijin în înţelegerea problemelor de bază ale contabilităţi. Deşi prin ele însele, schemele prezentate, lămuresc în bună măsură problemele respective, se mai fac unele referiri, în dorinţa de a sublinia ceea ce s-a dorit să se remarce prin fiecare schemă.

Structura activului şi structura pasivului (figurile 4.1 şi 4.2)

Schemele din aceste figuri, prezintă o grupare a elementelor patrimoniale cuprinse în activ şi pasiv. Gruparea elementelor din activ se realizează după modul de participare la circuitul

economic apărând în felul acesta două grupe: active fixe şi active circulante. La rândul lor fiecare grupă se subîmparte în câte trei subgrupe. Pentru fiecare subgrupă se prezintă exemple de elemente patrimoniale ce se pot încadra în aceste subgrupe.

Elementele patrimoniale de pasiv se grupează după provenienţă, în surse proprii şi surse străine. Şi în acest caz se fac exemplificări cu elemente patrimoniale ce se pot încadra în clasificarea prezentată.

Tipuri de modificări în bilanţ a elementelor patrimoniale (figura 4.3)

În cadrul tabelului prezentat sunt remarcate cele patru tipuri de modificări ale elementelor patrimoniale din bilanţ: creşteri în activ şi pasiv; scăderi în activ şi pasiv; creşteri şi scăderi numai în activ; creşteri şi scăderi numai în pasiv. Cele patru tipuri de modificări în bilanţ sunt susţinute cu exemple. Se remarcă deasemenea şi semnul modificării, putându-se deduce astfel, că permanent se păstrează egalitatea dintre activ şi pasiv indiferent de felul operaţiunii economico-financiare.

Cele patru tipuri de modificări ale elementelor patrimoniale din bilanţ, prezentate grafic (figura 4.4)

În cadrul acestei scheme sunt reluate aspectele din figura 4.3, într-o formă sugestivă. Consultând cele două figuri (4.3 şi 4.4) se poate remarca ideea că indiferent de mulţimea operaţiunilor economico-financiare, ce pot apare într-o unitate economică, ele se reduc la patru tipuri de modificări ale elementelor patrimoniale din bilanţ.

Legătura „Bilanţ-Cont-Bilanţ" (figura 4.5)

În cadrul schemei prezentate se remarcă relaţia BILANŢ-CONT-BILANŢ. Această relaţie se concretizează prin faptul că bilanţul de la sfârşitul exerciţiului financiar (anul N+1) ia naştere din bilanţul de la începutul exerciţiului financiar, influenţat de modificările elementelor patrimoniale din timpul perioadei, deter-

Scanned with OKEN Scanner

minate de operaţiunile economico-financiare ce au avut loc. Modificările din timpul perioadei sunt urmărite prin intermediul conturilor de activ şi a conturilor de pasiv. Se poate remarca, deasemenea faptul, că mişcările din cadrul elementelor patrimoniale de activ sunt urmărite cu ajutorul conturilor de activ, iar mişcările din cadrul elementelor patrimoniale de pasiv sunt urmărite cu ajutorul conturilor de pasiv. Bilanţul de la sfârşitul exerciţiului financiar se pregăteşte beneficiind de soldurile finale ale conturilor, de activ respectiv de pasiv.

Debitul şi creditul conturilor de activ şi pasiv (figura 4.6)

Schema din cadrul acestei figuri completează ideile ce reies din figura anterioară, în sensul că se justifică operaţiunile ce pot avea loc în interiorul unui cont de activ respectiv de pasiv. Se pot deduce deasemeni regulile de funcţionare a conturilor de activ şi a conturilor de pasiv. Conturile de activ se debitează cu situaţia iniţială şi cu creşterile. Se creditează cu micşorările. Soldul final este un sold debitor.

Conturile de pasiv se creditează cu situaţia iniţială şi cu creşterile. Se debitează cu micşorările. Soldul final este un sold creditor. În ambele cazuri soldul final (debitor sau creditor) s-a trecut în poziţia opusă, pentru a asigura echilibru între debit şi credit.

Tipuri de formule contabile (figura 4.7)

După cum este cunoscut, înregistrarea unei operaţiuni economico-financiare, în contabilitate, implică apelarea la cel puţin două conturi, unul care se debitează şi altul care se creditează. Datorită complexităţii operaţiunii economico-financiare, poate apare ca necesară, apelarea la mai multe conturi pentru a realiza o formulă contabilă. Schema analizată remarcă tipurile de formule contabile ce pot apare, la înregistrarea în contabilitate, a operaţiunilor economico-financiare. În acest sens se prezintă atât formatul general cât şi exemple de înregistrări.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple de înregistrări directe şi indirecte (figura 4.8)

Continuând ideea remarcată în figura 4.7 se prezintă tehnica de înregistrare directă şi indirectă, în conturi, a operaţiunilor economico-financiare. Aşa cum reiese din exemplul dat, tehnica de înregistrare directă asigură o corelaţie directă între mişcarea reală şi oglindirea ei în conturi.

În cazul analizat, înregistrarea dării în consum a materiilor prime implică în mod firesc două conturi: Cheltuieli cu materiile prime (creştere) şi Materii prime (scădere). Tehnica înregistrării indirecte presupune apelarea la înregistrări intermediare. În situaţia analizată şi anume, cuprinderea în cheltuieli a valorii obiectelor de inventar date în consum, s-a apelat la un cont intermediar, şi anume „Uzura obiectelor de inventar". Acest lucru a fost impus de necesitatea cuprinderii, eşalonat, în cheltuieli a valorii obiectelor de inventar, deasemenea şi de necesitatea reflectării în contul „Obiecte de inventar", a valorii iniţiale, de intrare. Neluând în seamă perioada când se fac înregistrările, putem constata că finalul înregistrărilor indirecte este acelaşi ca la înregistrările directe. Constatăm deci în final, că se închide contul „Uzura obiectelor de inventar", se măresc cheltuielile cu valoarea obiectelor de inventar date în consum şi se micşorează corespunzător valoarea din contul „Obiecte de inventar". Altfel spus s-a debitat contul de „Cheltuieli" şi s-a creditat contul de „Obiecte de inventar", la fel ca la înregistrarea directă pentru darea în consum a materiilor prime. Contul „Uzura obiectelor de inventar" a apărut ca un cont intermediar.

Modul de simbolizare în cadrul planului de conturi (figura 4.9)

În cadrul acestei figuri se prezintă modalitatea de simbolizare a conturilor, apelând în acest sens la sistemul zecimal. În exemplul dat se poate constata că în cadrul unui cont de gradul II se regăsesc cifre ce precizează clasa, grupa şi contul de gradul I.

Scanned with OKEN Scanner

Clasificarea cheltuielilor, veniturilor şi provizioanelor (figurile 4.10, 4.11, 4.12)

Noul sistem contabil, atât prin planul de conturi cât şi prin instrucţiunile de aplicare ale acestuia, a creat cadrul de înregistrare a provizioanelor. Pentru a asigura înregistrarea provizioanelor, a fost necesară cuprinderea în planul de conturi a cca 50 de conturi, plasate în cele 7 clase. Conturile ce participă la realizarea înregistrărilor operaţiunilor de constituire, diminuare sau anulare a provizioanelor ocupă un procent mare în planul de conturi, circa 12%.

În aceste condiţii firesc este a se căuta puncte de sprijin, de înţelegere, de logică, pentru a nu considera fiecare înregistrare un caz aparte, ci o încadrare într-o judecată de ansamblu. Mergând pe această idee de analizare în general a modului cum lucrează conturile ce privesc provizioanele, putem deduce relativ uşor cazurile concrete de înregistrări.

Pentru a asigura o ordonare a conturilor implicate în înregistrări, în figurile menţionate, se prezintă clasificarea provizioanelor, cheltuielilor şi veniturilor din provizioane.

În cadrul fiecărei clasificări se ataşează simbolul conturilor. Procedându-se astfel se asigură o mai uşoară regăsire a conturilor în planul de conturi, o mai bună înţelegere a corespondenţei posibile între conturi, în cadrul diferitelor înregistrări contabile.

Analizând clasificările menţionate, constatăm paralelisme între conturile de cheltuieli cu provizioanele şi venituri din provizioane. Paralelismele se remarcă atât la simbol cât şi la denumire. Din aceste paralelisme, putem trage concluzia că pentru închiderea sau diminuarea unui provizion se utilizează un cont de venituri similar cu contul de cheltuieli utilizat la constituirea provizionului.

Exemplu:

6 814	=	390
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pt. deprecierea activelor circulante		Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
(constituirea provizionului)		

Scanned with OKEN Scanner

390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime (închiderea sau diminuarea	=	7 814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante unui provizion)

La toate cele menţionate şi care reprezintă puncte de sprijin, de logică pentru înregistrările ce privesc provizioanele, mai putem adăuga şi succesiunea înregistrărilor. În acest sens amintim că în anul „N" la constituirea provizionului se face înregistrarea:

Cheltuieli cu provizioanele	=	Provizioane

iar în anul „N+1" când se anulează sau diminuează provizionul se face înregistrarea:

Provizioane	=	Venituri din provizioane

Cele menţionate reprezintă înregistrări de ansamblu, ele însă trebuiesc concretizate cu un anumit cont de cheltuieli, de venituri şi de provizion, în funcţie de context.

Procedându-se astfel, multitudinea de înregistrări cu provizioanele se reduc la două, important este de a le concretiza în conturile adecvate.

Variante de înregistrări contabile (figura 4.13)

O înregistrare corectă în contabilitate presupune a avea în vedere mai multe aspecte printre care enumerăm: planul de conturi şi regulile de funcţionare a conturilor, reglementările legale referitoare la o anumită operaţiune economico-financiară, cerinţele de informare ca urmare a prelucrării datelor şi nu în ultimul rând principiile contabilităţii.

Ţinând seama de cele menţionate, la care mai putem adăuga şi stadiul de stăpânire a problemelor teoretice şi practice a celui

Scanned with OKEN Scanner

ce face efectiv înregistrarea, putem spune că o înregistrare corectă nu este întotdeauna o problemă simplă. Aceasta este şi explicaţia că pentru o operaţiune economico-financiară sau pentru o suită de operaţiuni economico-financiare, se oferă mai multe variante de înregistrări, fapt concretizat nu numai în practică ci şi în multe lucrări de specialitate.

Existenţa mai multor variante de înregistrări pentru o anumită operaţiune economico-financiară, nu este neapărat un lucru rău, ci dimpotrivă se poate încă odată demonstra că logica este elementul de bază ce caracterizează contabilitatea.

Existenţa mai multor variante de înregistrări este determinată de prezenţa mai multor aspecte ce se au în vedere cum ar fi: cerinţele de informare, asigurarea unei sincronizări între data efectuării operaţiunii economico-financiare şi data înregistrării în contabilitate, măsura în care sunt respectate principiile contabilităţii, etc. În tabelul prezentat prin figura 4.13 se oferă variante de înregistrări pentru aceleaşi operaţiuni economico-financiare. Variantele oferite nu pot fi grupate în înregistrări corecte şi înregistrări incorecte. Toate sunt corecte pentru că respectă logica de debitare şi de creditare a conturilor. Deosebirea dintre ele este determinată de măsura respectării anumitor cerinţe, principii contabile, scopuri de informare, dorinţa de simplificare a prelucrării datelor, etc.

Din suita de înregistrări prezentate vom face unele referiri la primele patru.

O operaţiune reflectată în multe înregistrări contabile este şi cea legată de mişcarea sumelor între casă şi bancă. În sistemul contabil anterior operaţiunea menţionată se rezolva prin apelarea contului casa şi cont la bancă. În noul sistem se face apel la încă un cont şi anume: „Viramente interne". Finalul înregistrărilor în ambele variante este acelaşi şi anume mărirea sau micşorarea conturilor Casa şi Cont la bancă în funcţie de contextul operaţiunii.

Dacă finalul înregistrărilor asigură acelaşi efect, se pune întrebarea de ce a mai fost nevoie de un alt cont „Viramente interne". Explicaţia este dată de faptul că pentru înregistrarea

Scanned with OKEN Scanner

operaţiunii de depunere sau ridicare de bani de la bancă, trebuie să se facă apel atât la registrul de casă şi documentele ataşate cât şi la extrasul de cont. Deci două surse de documente vor determina două înregistrări ce urmăresc depunerea banilor (registrul de casă) şi confirmarea primirii lor (extrasul de cont). La cele menţionate se adaugă şi faptul că momentul în care unitatea dispune de registrul de casă pregătit pentru înregistrarea în contabilitate şi momentul când se primeşte extrasul de cont, poate fi diferit. Depistarea eventualelor neconcordanţe ce ar apare între datele din registrul de casă referitor la depunerea sau ridicarea de numerar şi extrasul de cont, trebuie să se facă, în primul rând, prin contabilitate, în concret prin contul „Viramente interne" şi nu prin confruntări (bifări). Existenţa unui sold la contul „Viramente interne" trebuie să apară ca un semnal al neconcordanţei între operaţiunea consemnată în registrul de casă şi cea consemnată în extrasul de cont. Mai mult, este necesar să fie respectată cerinţa ca orice document justificativ să stea la baza unei înregistrări contabile şi orice înregistrare contabilă să se facă pe baza unui document. Apelarea la contul „Viramente interne" face ca şi operaţiunea de depunere a banilor sau ridicarea acestora de la bancă, să se încadreze în logica de ansamblu, de debitare şi creditare a conturilor, transmisă calculatorului în cazul prelucrării automate a datelor contabile.

Apelarea la contul „Viramente interne", din aceleaşi motive, este utilă şi în cazul procurării, respectiv restituirii carnetelor de cecuri cu limită de sumă, deasemeni şi în cazul virării de sume între conturile unităţii deschise la diverse bănci.

Pentru înregistrările 5—11, putem face deasemenea afirmaţia că ambele variante sunt corecte; optăm însă pentru varianta II deoarece asigură un plus de informaţie şi crează condiţiile unei sincronizări între momentul efectuării operaţiunii economico-financiare şi momentul înregistrării în contabilitate.

Prin cele prezentate nu s-a dorit epuizarea cazurilor în care apar alternative în înregistrările contabile, ci a se remarca ideea că există aceste alternative, determinate de complexitatea operaţiunilor economico-financiare şi de cerinţa asigurării unei

Scanned with OKEN Scanner

logici în înregistrările contabile. Util este ca pe baza unei analize atente, selecţia formulelor contabile, într-un caz sau altul, să fie cea mai potrivită. Apare deci necesitatea ca atât pe plan teoretic cât şi practic să existe permanent preocuparea de a promova logica în înregistrările contabile, de a remarca în toată plenitudinea, facilităţile de informare ale contabilităţii.

Paralelism între înregistrările de la două unităţi ce livrează (A) şi respectiv se aprovizionează (B) cu bunuri economice (figura 4.14)

Operaţiunea de vânzare, cumpărare de bunuri presupune efectuarea de înregistrări la ambele unităţi. Deşi în ansamblu se poate vorbi de o singură operaţiune, ea este tratată în contabilitatea celor două unităţi implicate, în mod diferit. Prezentările din figura 4.14 sunt de natură să remarce acest lucru.

Contabilitatea mărfurilor—variante de înregistrări (figura 4.15)

În funcţie de modul de evaluare a mărfurilor (cost de achiziţie, preţ standard, preţ de vânzare cu amănuntul, preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA) firesc este să apară mai multe variante de înregistrări. Cele prezentate în figura 4.15 remarcă prin ce se concretizează fiecare variantă. În cadrul fiecărei variante s-a urmărit, prin exemplele date, aprovizionarea cu mărfuri, vânzarea mărfurilor, scăderea gestiunii cu mărfurile vândute, închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri din vânzarea mărfurilor.

Fluxul operaţiunilor şi înregistrărilor pentru vânzarea şi încasarea produselor finite (figura 4.16)

Noul sistem contabil este conceput să răspundă problemelor noi ce le solicită economia de piaţă, printre care şi apelarea, în relaţiile cu terţii, la efectele comerciale. În acest sens în planul de conturi sunt cuprinse conturi cum ar fi: „Efecte de plătit", „Efecte de primit", „Efecte de încasat", „Efecte remise spre scontare".

Apelarea concretă a acestor conturi oferă mai multe variante de înregistrări, fapt demonstrat şi în unele publicaţii de

Scanned with OKEN Scanner

specialitate. Şi în cazul acestor conturi este necesar a se promova suita de înregistrări care corespunde cel mai bine cerinţelor de informare, principiilor contabile, logicii înregistrărillor contabile în general.

Pentru aprovizionarea cu materii prime pe baza efectelor comerciale se pot oferi două variante de înregistrări:

Varianta a

%	=	403 Efecte de plătit
300 Materii prime		
4 426 TVA deductibilă		
403 Efecte de plătit	=	5 121 Conturi la bănci în lei

Varianta b

%	=	401 Furnizori
300 Materii prime		
4 426 TVA deductibilă		
401 Furnizori	=	403 Efecte de plătit
403 Efecte de plătit	=	5 121 Conturi la bănci în lei

Apreciem că varianta „b" răspunde cerinţelor înregistrărilor contabile, pe considerentul că în procesul de aprovizionare cu materiale apar două momente: momentul înregistrării aprovizionării cu materiale şi înregistrarea datoriei faţă de furnizori, pe deoparte, şi momentul acceptării de către furnizori, total sau parţial, a plăţii pe baza efectelor comerciale pe de altă parte. Sigur, finalul celor două variante de înregistrări este acelaşi şi anume înregistrarea intrărilor de materiale şi plata ulterioară a acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Susţinerea contabilităţii pe logică este necesar să fie concretizată în cadrul tuturor înregistrărilor, chiar dacă la prima vedere s-ar aprecia că se măreşte volumul de muncă datorită unor înregistrări în plus. În cazul analizat, înregistrarea în plus este determinată în principal de cerinţele înregistrării cronologice a operaţiunilor economico-financiare, de necesitatea ţinerii la zi a contabilităţii.

Argumentul eliminării unor înregistrări din cauza volumului de muncă, în detrimentul cerinţelor respectării logicii înregistrărilor contabile, credem că trebuie total înlăturat în condiţiile utilizării tehnicii moderne de calcul. Viteza mare de prelucrare a echipamentelor electronice de calcul face nesesizabilă prezenţa câtorva înregistrări în plus, care de fapt nu sunt în plus în raport cu logica contabilă.

În cazul vânzării de mărfuri sau de produse finite, aşa cum s-a menţionat pot fi apelate conturile: „Efecte de primit", „Efecte de încasat", „efecte remise spre scontare".

Pentru a asigura o înregistrare corectă, în situaţia apelării la efectele comerciale, este necesar a se avea în vedere etapele ce se derulează şi anume: vânzarea mărfurilor sau produselor; acceptarea efectelor comerciale de către clienţi; primirea efectivă a efectelor; dacă este cazul scontarea lor. În figura 3.16 se prezintă în mod grafic succesiunea etapelor menţionate şi a înregistrărilor adecvate.

Fluxul înregistrărilor în cadrul aprovizionării cu materiale şi plata lor în devize (figura 4.17)

Aprovizionarea cu materiale ce se plătesc în devize,prezintă unele particularităţi în ceea ce priveşte înregistrarea în contabilitate. Particularităţile apar din cauza faptului că evidenţa datoriei faţă de furnizori se ţine atât în lei cât şi în devize. Particularitatea apare şi din cauza schimbării cursului de schimb din momentul înregistrării datoriei şi momentul plăţii acesteia.

În cazul în care la sfârşitul exerciţiului financiar nu este achitată datoria faţă de furnizor se impun unele înregistrări în care se apelează conturile de diferenţe de conversie.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru reflectarea în contabilitate a operaţiunilor de aprovizionare cu materiale şi plata lor în devize se impun trei categorii de înregistrări şi anume: înregistrarea materialelor primite şi a datoriei faţă de furnizori; înregistrarea diferenţelor de conversie la sfârşitul şi începutul exerciţiului financiar; înregistrarea plăţii furnizorilor.

Înregistrarea diferenţelor de conversie se impune numai în situaţia în care datoria nu a fost achitată până la sfârşitul exerciţiului financiar şi s-a schimbat cursul în devize faţă de înregistrarea iniţială. În figura 4.17 se prezintă grafic succesiunea înregistrărilor contabile în cadrul celor trei etape: aprovizionarea cu materiale; sfârşitul exerciţiului financiar; plata datoriei faţă de furnizori.

Fluxul înregistrărilor în cazul vânzării produselor şi încasării lor în devize (figura 4.18)

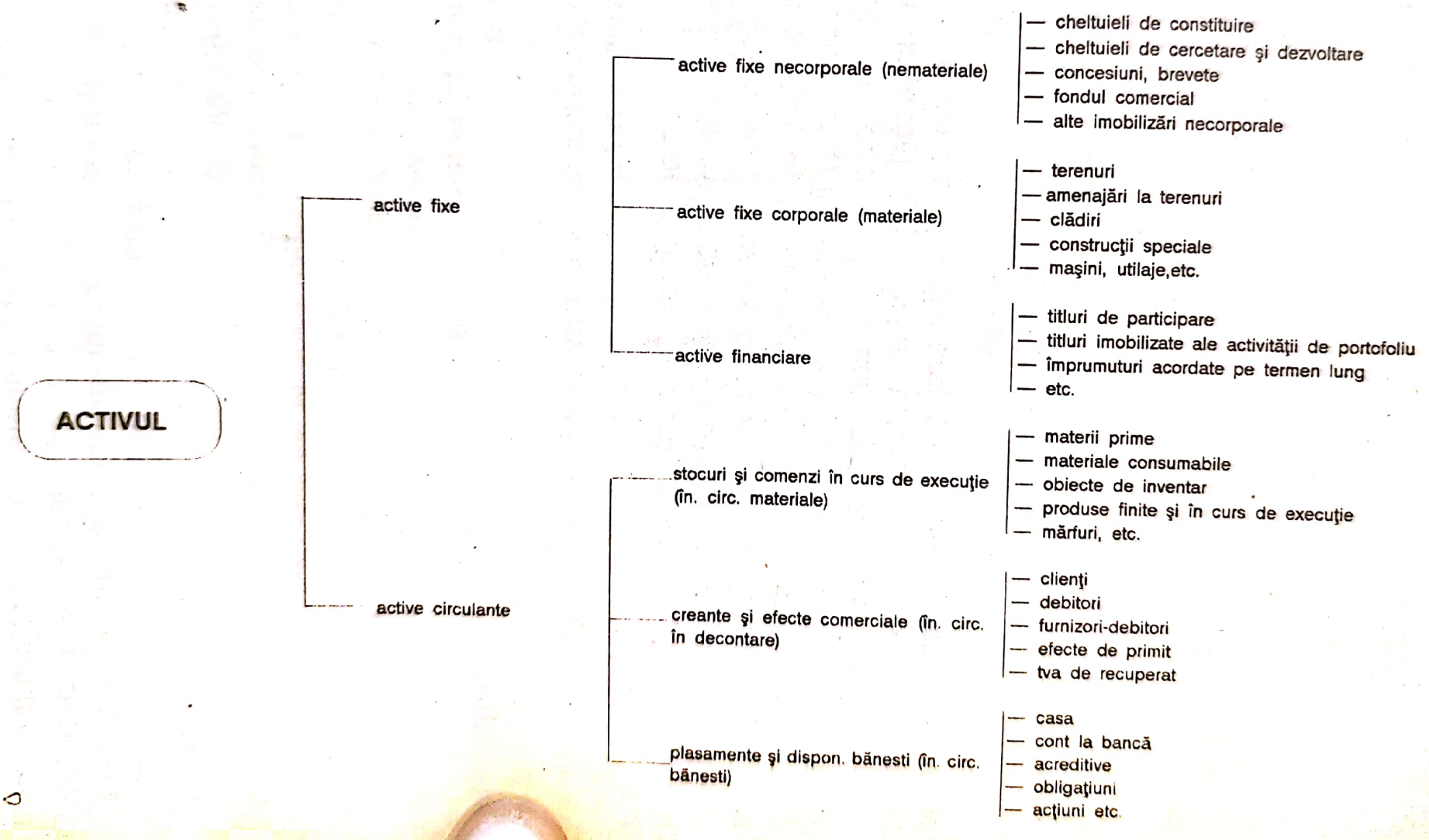
În cadrul schemei prezentate sunt precizate înregistrările contabile pentru cele trei momente: vânzarea produselor; sfârşitul de exerciţiu financiar; încasarea în devize a produselor vândute. Din cele trei momente, două apar în mod ob;ligatoriu şi anume: vânzarea produselor şi încasarea valorii lor. Din schemă se poate constata că în cazul modificării cursului de schimb, la înregistrarea încasării produselor vândute apar conturile de cheltuieli sau de venituri din diferenţele de curs valutar în funcţie de context.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

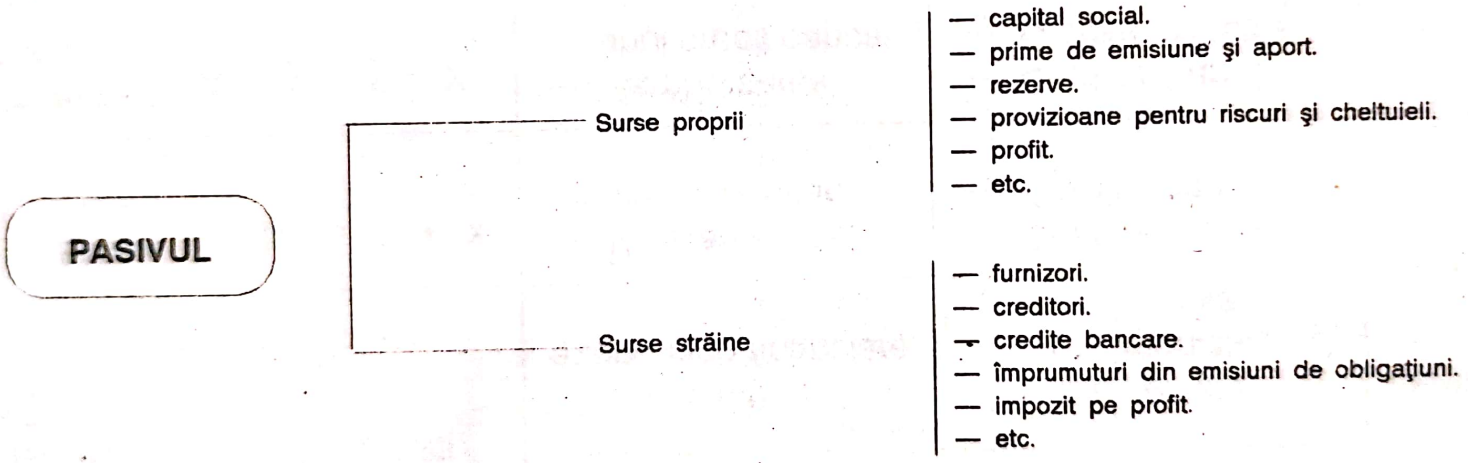
4.2. SCHEME SUGESTIVE

STRUCTURA ACTIVULUI (figura 4.1)



Scanned with OKEN Scanner

STRUCTURA PASIVULUI
(figura 4.2)



Scanned with OKEN Scanner

TIPURI DE MODIFICĂRI ÎN BILANŢ A ELEMENTELOR PATRIMONIALE

(figura 4.3)

TIPURI DE MODIFICĂRI ÎN BILANŢ	FORMULA MODIFICĂRII	EXEMPLU		
		Operaţiuni economico-financiare	Elementele patrimoniale modificate	Semnul modificării
Modificări în Activ şi Pasiv în sensul creşterii.	A + X = P + X	— Încasarea unui credit bancar.	— Cont la bancă. — Credite bancare.	+ +
Modificări în Activ şi Pasiv în sensul descreşterii.	A – X = P – X	— Rambursarea unui credit bancar.	— Cont la bancă. — Credite bancare.	— —
Modificări numai în Activ.	A + X – X = P	— Constatarea unei lipse la numerarul din casă.	— Debitori. — Casa în lei.	+ —
Modificări numai în Pasiv.	A = P + X – X	— Sporirea capitalului social din rezerve.	— Capital social. — Rezerve.	+ —

CELE 4 TIPURI DE MODIFICĂRI ALE ELEMENTELOR PATRIMONIALE DIN BILANŢ, PREZENTATE GRAFIC (figura 4.4)

BILANŢ

ACTIV **PASIV**

$+X \longleftrightarrow +X$

$A + X = P + X$

$-X \longleftrightarrow -X$

$A - X = P - X$

$+X$ _____

$-X$ _____

$A + X - X = P$

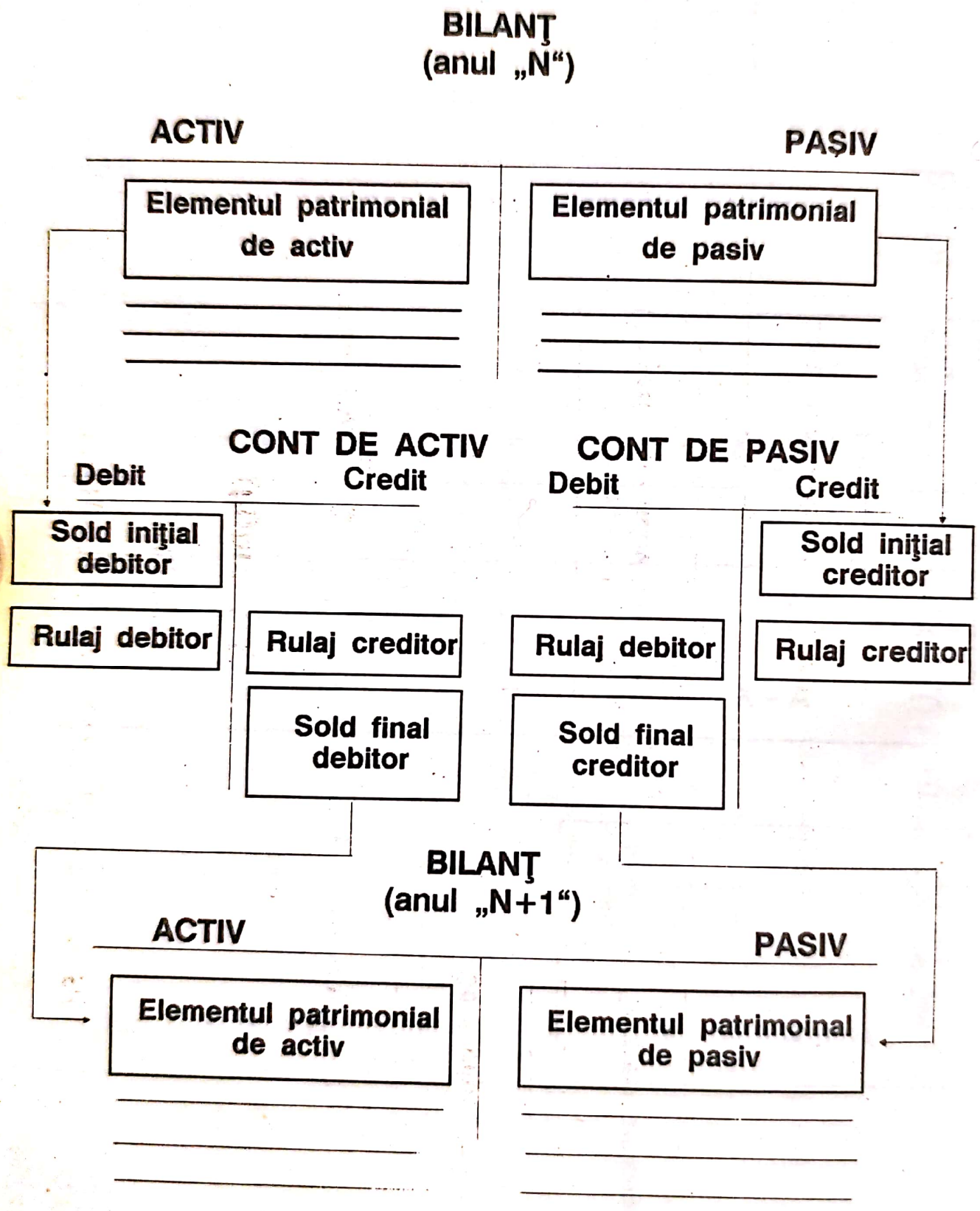
_____ $+X$

_____ $-X$

$A = P + X - X$

Scanned with OKEN Scanner

LEGĂTURA: „BILANŢ-CONT-BILANŢ“
(figura 4.5)

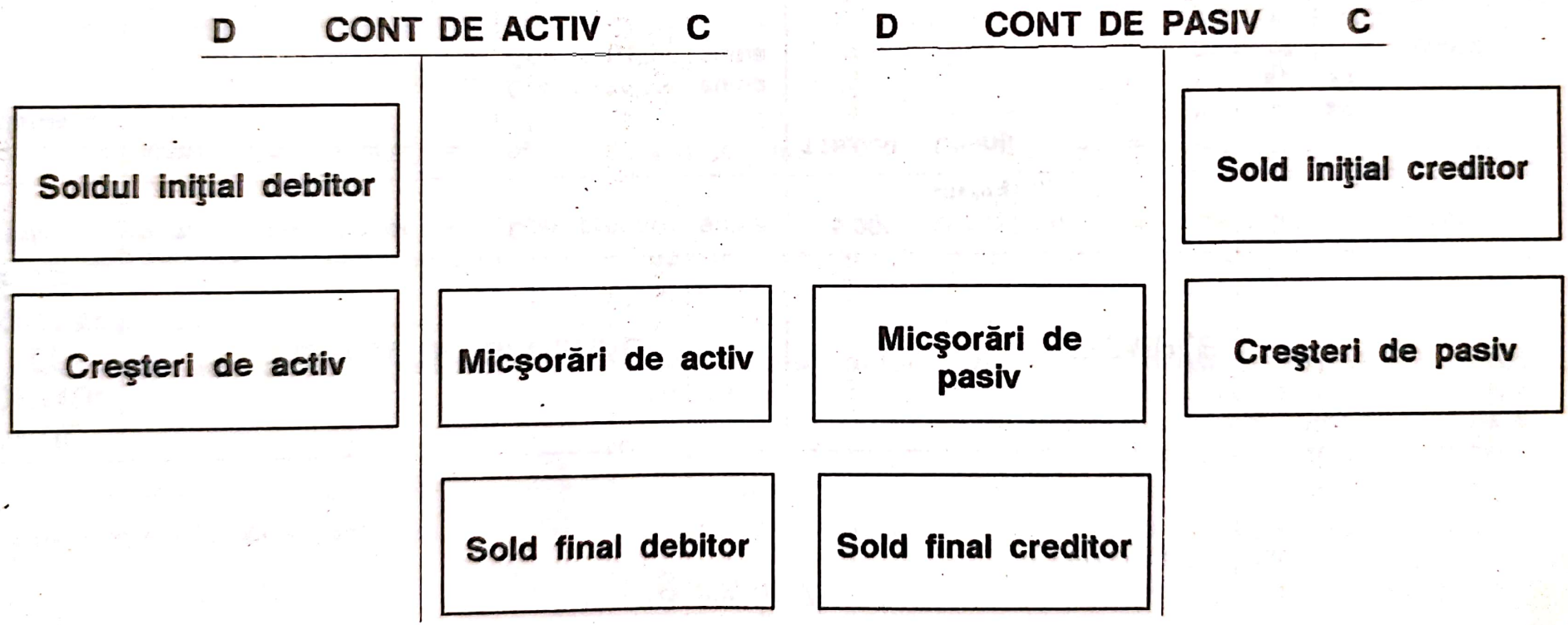


Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

DEBITUL ŞI CREDITUL CONTURILOR DE ACTIV ŞI PASIV

(figura 4.6)



Scanned with OKEN Scanner

TIPURI DE FORMULE CONTABILE
(figura 4.7)

TIPUL FORMULEI CONTABILE	FORMATUL GENERAL	EXEMPLE
Simpla	suma Cont debitor = Cont creditor suma	5.000 Debitori diverşi = Casa în lei 5.000
Compusa varianta a	suma Cont debitor = % Cont creditor suma Cont creditor suma etc.	118.000 Clienţi = % Venituri din vânzarea produselor 100.000 TVA colectata 18.000
Compusa varianta b	% = Cont creditor suma suma Cont debitor suma Cont debitor etc.	% = Furnizori 236.000 200.000 Materii prime 36.000 TVA deductibila
Paralela	% = % suma Cont deitor Cont creditor suma suma Cont debitor Cont creditor suma etc. etc.	% = % 200.000 Materii prime Furnizori 150.000 36.000 TVA deductibila Efecte de plată 86.000

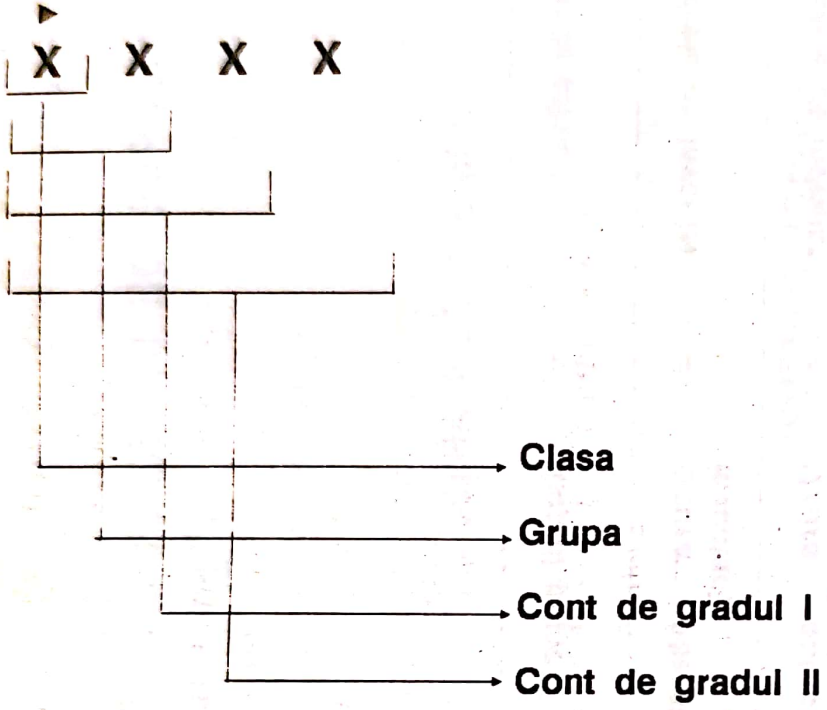
Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLE DE ÎNREGISTRĂRI DIRECTE ŞI INDIRECTE
(figura 4.8)

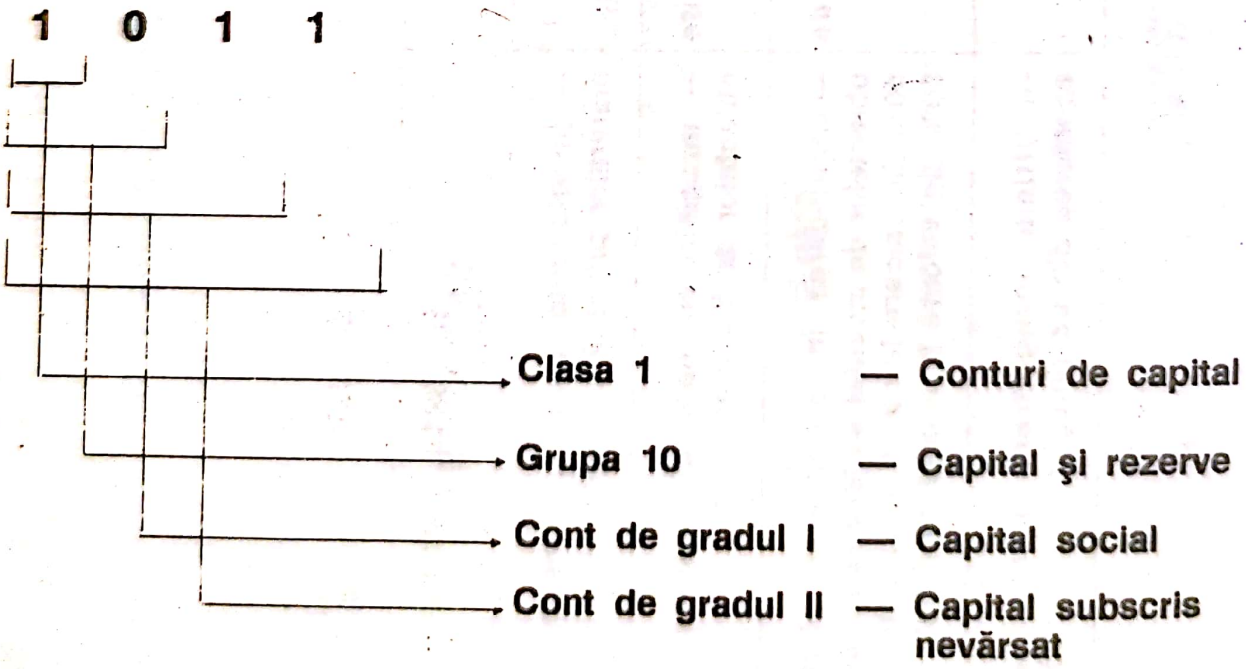
FORMULA CONTABILĂ			EXPLICAŢII
Cheltuieli cu materiile prime	=	Materii prime	— Înregistrarea dării în consum a materiilor prime *(înregistrare directă)*
Cheltuieli cu obiectele de inventar	=	Uzura obiectelor de inventar	— Înregistrarea dării în consum a obiectelor de inventar
Cheltuieli cu obiectele de inventar	=	Uzura obiectelor de inventar	— Cuprinderea în cheltuieli a valorii obiectelor de inventar se face eşalonat: 50% din valoare la darea în consum şi 50% din valoare la scoaterea din uz
Uzura obiectelor de inventar	=	Obiecte de inventar	— Ultima înregistrare reprezintă scoaterea din uz. *(înregistrare indirectă)*

MODUL DE SIMBOLIZARE ÎN CADRUL PLANULUI DE CONTURI
(figura 4.9)

— FORMATUL GENERAL



— EXEMPLU



Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CLASIFICAREA CHELTUIELILOR CU PROVIZIOANELE
(figura 4.10)

- **CHELTUIELI CU PROVIZIOANELE**
  - **din activitatea de exploatare (681)**
    - **— pentru riscuri şi cheltuieli (6812)**
    - **— pentru deprecieri**
      - **— imobilizări (6813) (active fixe)**
      - **— mobilizări (6814) (active circulante)**
  - **din activitatea financiară (686)**
    - **— pentru riscuri şi cheltuieli (6862)**
    - **— pentru deprecieri (6863)**
  - **din activitatea extraordinară (687)**
    - **— pentru riscuri şi cheltuieli (6872)**
    - **— pentru deprecieri (6873)**
    - **— pentru provizioane reglementate (6874)**

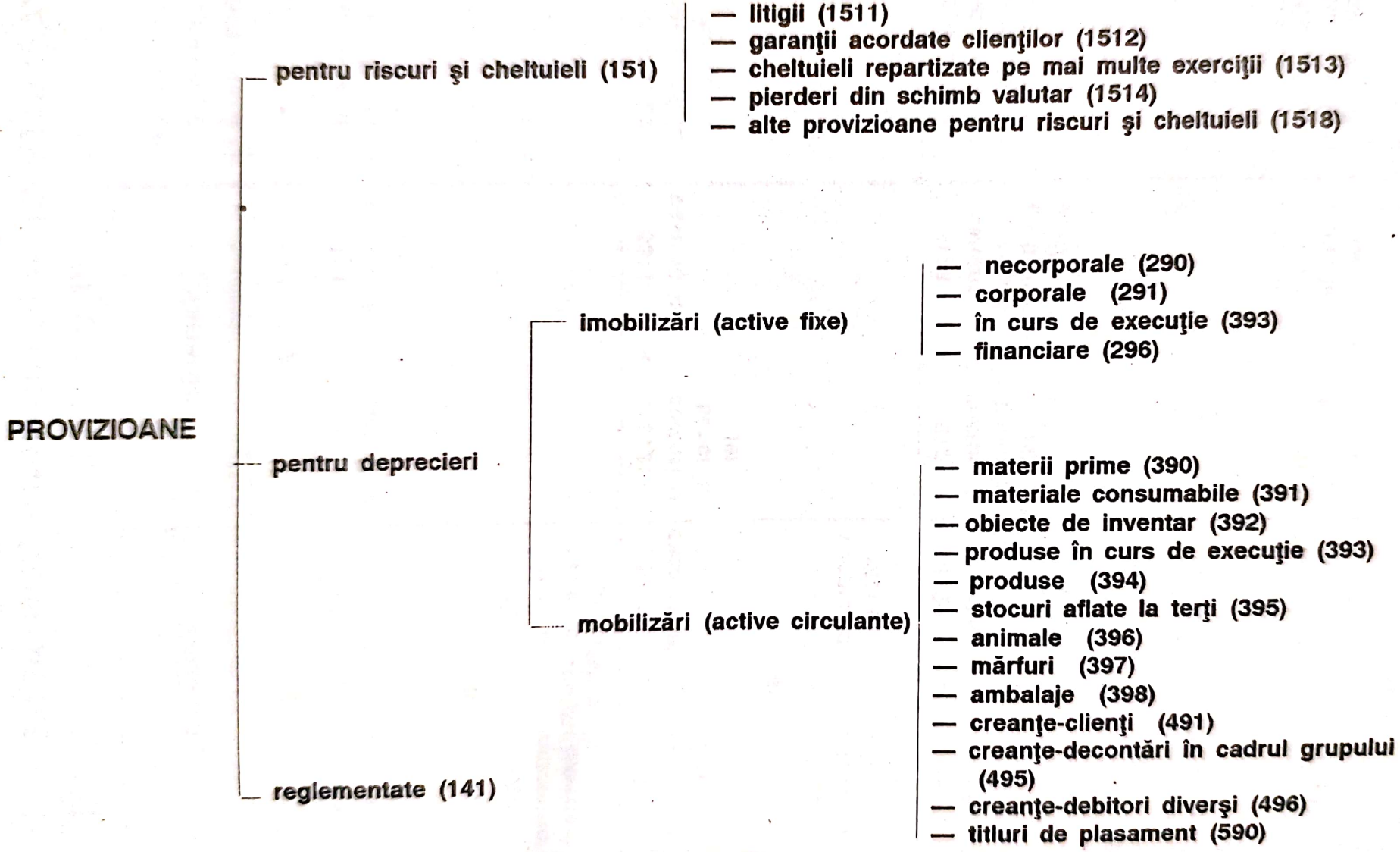
Scanned with OKEN Scanner

CLASIFICAREA VENITURILOR DIN PROVIZIOANE (figura 4.11)

- **VENITURI DIN PROVIZIOANE**
  - din activitatea de exploatare (781)
    - — pentru riscuri şi cheltuieli (7812)
    - — pentru deprecieri
      - — imobilizări (7813) (active fixe)
      - — mobilizări (7814) (active circulante)
  - din activitatea financiară (786)
    - — pentru riscuri şi cheltuieli (7862)
    - — pentru deprecieri (7863)
  - din activitatea extraordinară (787)
    - — pentru riscuri şi cheltuieli (7872)
    - — pentru deprecieri (7873)
    - — pentru provizioane reglementate (7874)

Scanned with OKEN Scanner

CLASIFICAREA PROVIZIOANELOR
(figura 4.12)



VARIANTE DE ÎNREGISTRĂRI CONTABILE
(figura 4.13)

Nr. crt.	Operaţiunea economico-financiară	Varianta I			Varianta II		
	1	2			3		
1	Depunerea de numerar la bancă	5121 conturi la bănci în lei	=	5311 casa în lei	581 viramente interne	=	5311 casa în lei
					şi		
					5121 conturi la bănci în lei	=	581 viramente interne
2	Ridicarea de numerar de la bancă	5311 casa în lei	=	5121 conturi la bănci în lei	5311 casa în lei	=	581 viramente interne
					şi		
					581 viramente interne	=	5121 conturi la bănci în lei
3	Procurarea de carnete de cecuri cu limită de sumă	5126 carnete de cecuri cu limita de sumă	=	5121 conturi la bănci în lei	5126 carnete de cecuri cu limită de sumă	=	581 viramente interne
					şi		
					581 viramente interne	=	5121 conturi la bănci în lei
4	Virare de sume între conturi deschise la două bănci (A şi B)	5121/A conturi la bănci în lei	=	5121/B conturi la bănci în lei	5121/A conturi la bănci în lei	=	581 viramente interne
					şi		

Scanned with OKEN Scanner

	1	2			3		
					581 viramente interne	=	5121/B conturi la bănci în lei
5	Achiziţionarea unui mijloc de transport	% 2125 mijloace de transport 4426 TVA deductibila	=	404 furnizori de imobilizări	% 231 imobilizări în curs corporale 4426 TVA deductibila	=	404 furnizori de imobilizări
						şi	
					2125 mijloace de transport	=	231 imobilizări în curs corporale
6	Achiziţionarea de titluri de participare	261 titluri de participare	=	5121 conturi la bănci în lei	261 titluri de participare	=	269 vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
						şi	
					269 vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	=	5121 conturi la bănci în lei
7	Achiziţionarea de acţiuni ale altor agenţi economici	503 acţiuni	=	5121 conturi la bănci în lei	503 acţiuni	=	509 vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament
						şi	
					509 vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	=	5121 conturi la bănci în lei

Scanned with OKEN Scanner

	1	2			3		
8	Înregistrarea dobânzii pentru împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni	666 cheltuieli privind dobânzile	=	5121 conturi la bănci în lei	666 cheltuieli privind dobânzile	=	1681 dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
						şi	
					1681 dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	=	5121 conturi la bănci în lei
9	Aprovizionarea cu materii prime pe baza efectelor comerciale	% 300 materii prime 4426 TVA deductibila	=	403 efecte de plătit	% 300 materii prime 4426 TVA deductibila	=	401 furnizori
						şi	
					401 furnizori	=	403 efecte de plătit
10	Vânzarea de produse finite pe baza efectelor comerciale	413 efecte de primit	=	% 701 venituri din vânzarea produselor finite 4427 TVA colectata	411 clienţi	=	% 701 venituri din vânzarea produselor finite 4427 TVA colectata
						şi	
					413 efecte de primit	=	411 clienţi
						şi	

Scanned with OKEN Scanner

	1	2			3		
					5113 efecte de încasat	=	413 efecte de primit
11	Vânzarea de mărfuri pe baza carnetelor de cecuri cu limită de sumă	411 clienţi	=	% 707 venituri din vânzarea mărfurilor 4427 TVA colectata	411 clienţi	=	% 707 venituri din vânzarea mărfurilor 4427 TVA colectată
		5121 conturi la bănci în lei	şi =	411 clienţi	5112 cecuri de încasat	şi =	411 clienţi
					5121 conturi la bănci în lei	şi =	5112 cecuri de încasat
12	Procurarea de materiale consumabile şi plata lor prin carnete CEC	% 301 Materiale con-sumabile 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	% 301 Materiale consuma-biile 4426 TVA deducti-bilă	=	401 Furnizori
		401 Furnizori	şi =	5126 Carnete CEC cu limită de sumă	401 Furnizori	şi =	5125 Sume în curs de decontare
					(oferirea cecului pentru plată)		
					şi		

Scanned with OKEN Scanner

	1	2			3		
					5125 Sume în curs de decontare	=	5126 Carnete cec cu limită de sumă
					(plata efectivă)		
13	Vânzarea de produse prin colete poştale	411 Clienţi	=	% 701 Venituri din vânzarea produselor 4427 TVA colectată	411 Clienţi	=	% 701 Venituri din vânzarea produselor 4427 TVA colectată
			şi			şi	
		5121 Cont la bancă în lei	=	411 Clienţi	5125 Sume în curs de decontare	=	411 Clienţi
					(primirea mandatelor poştale)		
					şi		
					5121 Cont la bancă în lei	=	5125 Sume în curs de decontare
					(apariţia sumei în extrasul de cont)		
14	Vânzarea de produse finite pe bază de cec cu limită de sumă	411 Clienţi	=	% 701 Venituri din vânzarea produselor 4427 TVA colectată	411 Clienţi	=	% 701 Venituri din vânzarea produselor 4427 TVA colectată
			şi			şi	

Scanned with OKEN Scanner

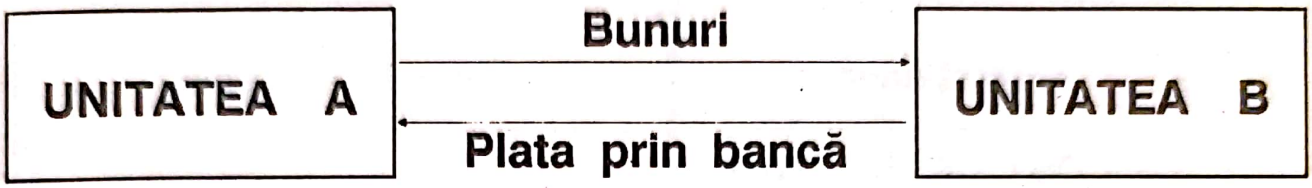
	1	2			3		
		5121 Cont la bancă în lei	=	411 Clienţi	5112 Cecuri de încasat (primirea ceculuiu) şi 5121 Cont la bancă în lei (apariţia sumei în extrasul de cont)	=	411 Clienţi 5112 Cecuri de încasat
15	Plata furnizorilor în devize în cazul diferenţelor nefavorabile de curs valutar	665 Cheltuieli cu diferenţele de curs valutar (cu diferenţa nefavorabilă) şi 401 Furnizori	= =	401 Furnizori 5124 Cont la bancă în devize	% 665 Cheltuieli cu diferenţele de curs valutar 401 Furnizori	=	5124 Cont la bancă în devize
16	Plata furnizorilor în devize în cazul diferenţelor favorabile de curs valutar	401 Furnizori (cu diferenţa favorabilă) 401 Furnizori	= şi =	765 Venituri din diferenţe de curs valutar 5124 Cont la bancă în devize	401 Furnizori	=	% 5124 Cont la bancă în devize 765 Venituri din diferenţe de curs valutar

Scanned with OKEN Scanner

	1	2			3		
17	Încasarea clienţilor în devize în cazul diferenţelor favorabile din curs valutar	411 Clienţi	=	765 Venituri din diferenţele de curs valutar	5124 Cont la bancă în devize	=	% 411 Clienţi 765 Venituri din diferenţele de curs valutar
		(cu diferenţa favorabilă)					
		şi					
		5124 Cont la bancă în devize	=	411 Clienţi			
18	Încasarea clienţilor în devize în cazul diferenţelor nefavorabile	665 Cheltuieli cu diferenţele de curs valutar	=	411 Clienţi	% 665 Cheltuieli cu diferenţele de curs valutar	=	411 Clienţi
		(cu diferenţa nefavorabilă)			5124 Cont la bancă în devize		
		şi					
		5124 Cont la bancă în devize	=	411 Clienţi			

Scanned with OKEN Scanner

PARALELISM ÎNTRE ÎNREGISTRĂRILE DE LA DOUĂ UNITĂŢI, CE LIVREAZĂ (A) ŞI RESPECTIV SE APROVIZIONEAZĂ (B) CU BUNURI ECONOMICE. (figura 4.14)



UNITATEA CARE LIVREAZĂ	UNITATEA CARE APROVIZIONEAZĂ
— Livrarea de produse: Clienţi = % — Venituri din vânzarea produselor — TVA colectată	— Aprovizionarea cu materii prime: % = Furnizori — Materii prime. — TVA deductibila
— Încasarea produselor vândute: Cont la bancă = Clienţi	— Plata furnizorilor: Furnizori = Cont la bancă

Scanned with OKEN Scanner

Variante de înregistrări la: cost de achiziţie; preţ standard; preţ de vânzare cu amănuntul; preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA. (figura 4.15)

Nr. crt.	Operaţiunea	Formula contabilă		
	LA COST DE ACHIZIŢIE			
1	Aprovizionarea cu mărfuri	% 371 mărfuri 4426 TVA deductibila	=	401 furnizori
2	Vânzarea mărfurilor	411 clienţi	=	% 707 venituri din vânzarea mărfurilor 4427 TVA colectata
3	Scăderea gestiunii cu mărfurile vândute	607 cheltuieli privind mărfurile	=	371 mărfuri
4	Închiderea la sfârşitul perioadei a contului de cheltuieli privind mărfurile	121 profit şi pierdere	=	607 cheltuieli privind mărfurile
5	Închiderea la sfârşitul perioadei a contului de venituri din vânzarea mărfurilor	707 venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 profit şi pierdere
	LA PREŢ STANDARD			
6	Aprovizionarea cu mărfuri	% 371 mărfuri 378 diferenţe de preţ la mărfuri 4426 TVA deductibila	=	401 furnizori

Scanned with OKEN Scanner

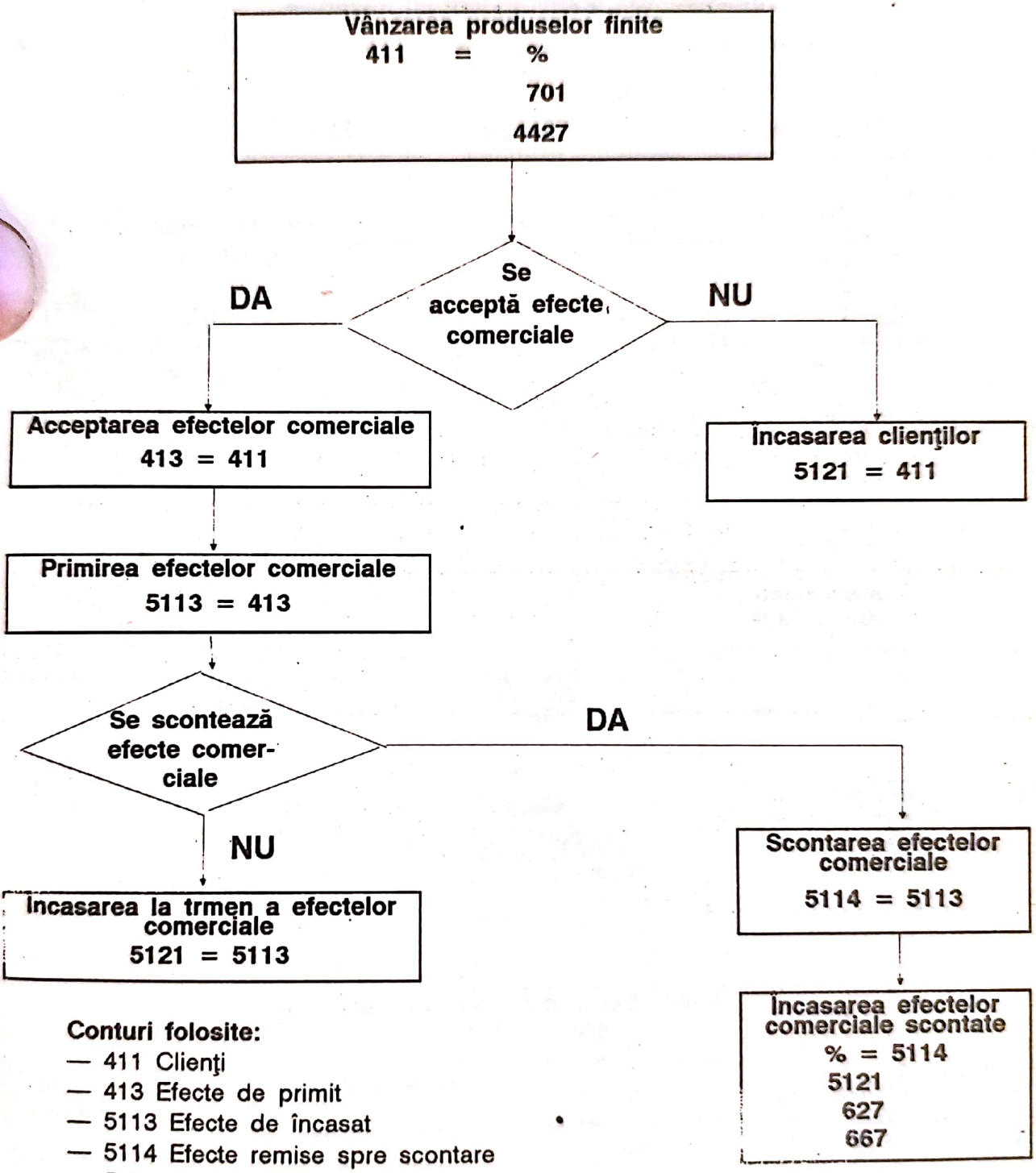
Nr. crt.	Operaţiunea	Formula contabilă		
7	Vânzarea mărfurilor	411 clienţi	=	% 707 venituri din vânzarea mărfurilor 4427 TVA colectata
8	Scăderea gestiunii cu mărfurile vândute	607 cheltuieli privind mărfurile	=	% 371 mărfuri 378 diferenţe de preţ la mărfuri
9	Închiderea la sfârşitul perioadei a contului de cheltuieli privind mărfurile	121 profit şi pierdere	=	607 cheltuieli privind mărfurile
10	Închiderea la sfârşitul perioadei a contului de venituri din vânzarea mărfurilor	707 venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 profit şi pierdere
	LA PREŢ DE VÂNZARE CU AMĂNUNTUL			
11	Aprovizionarea cu mărfuri	% 371 mărfuri 4426 TVA deductibila	=	401 furnizori
12	Înregistrarea adaosului comercial la mărfurile cumpărate	371 mărfuri	=	378 diferente de preţ la mărfuri
13	Vânzarea mărfurilor	411 clienţi	=	% 707 venituri din vânzarea mărfurilor 4427 TVA colectata
14	Scăderea gestiunii cu mărfurile vândute	% 607 cheltuieli privind mărfurile 378 diferenţe de preţ la mărfuri	=	371 mărfuri

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Operaţiunea	Formula contabilă		
15	Închiderea la sfârşitul perioadei a contului de cheltuieli privind mărfurile	121 profit şi pierdere	=	607 cheltuieli privind mărfurile
16	Închiderea la sfârşitul perioadei a contului de venituri din vânzarea mărfurilor	707 venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 profit şi pierdere
	LA PREŢ DE VÂNZARE CU AMĂNUNTUL PLUS T.V.A.			
17	Aprovizionarea cu mărfuri	% 371 mărfuri 4426 TVA deductibila	=	401 furnizori
18	Înregistrarea adaosului comercial la mărfurile cumpărate	371 mărfuri	=	378 diferenţe de preţ la mărfuri
19	Mărirea preţului mărfurilor cu TVA	371 mărfuri	=	4428 TVA neexigibila
20	Vânzarea mărfurilor	411 clienţi	=	% 707 venituri din vânzarea mărfurilor 4427 TVA colectata
21	Scăderea gestiunii cu mărfurile vândute	% 607 cheltuieli privind mărfurile 378 diferenţe de preţ la mărfuri 4428 TVA neexigibila	=	371 mărfuri
22	Închiderea la sfârşitul perioadei a contului de cheltuieli privind mărfurile	121 profit şi pierdere	=	607 cheltuieli privind mărfurile
23	Închiderea la sfârşitul perioadei a contului de venituri din vânzarea mărfurilor	707 venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 profit şi pierdere

Scanned with OKEN Scanner

Fluxul operaţiunilor şi înregistrărilor pentru vânzarea şi încasarea produselor finite (figura 4.16)

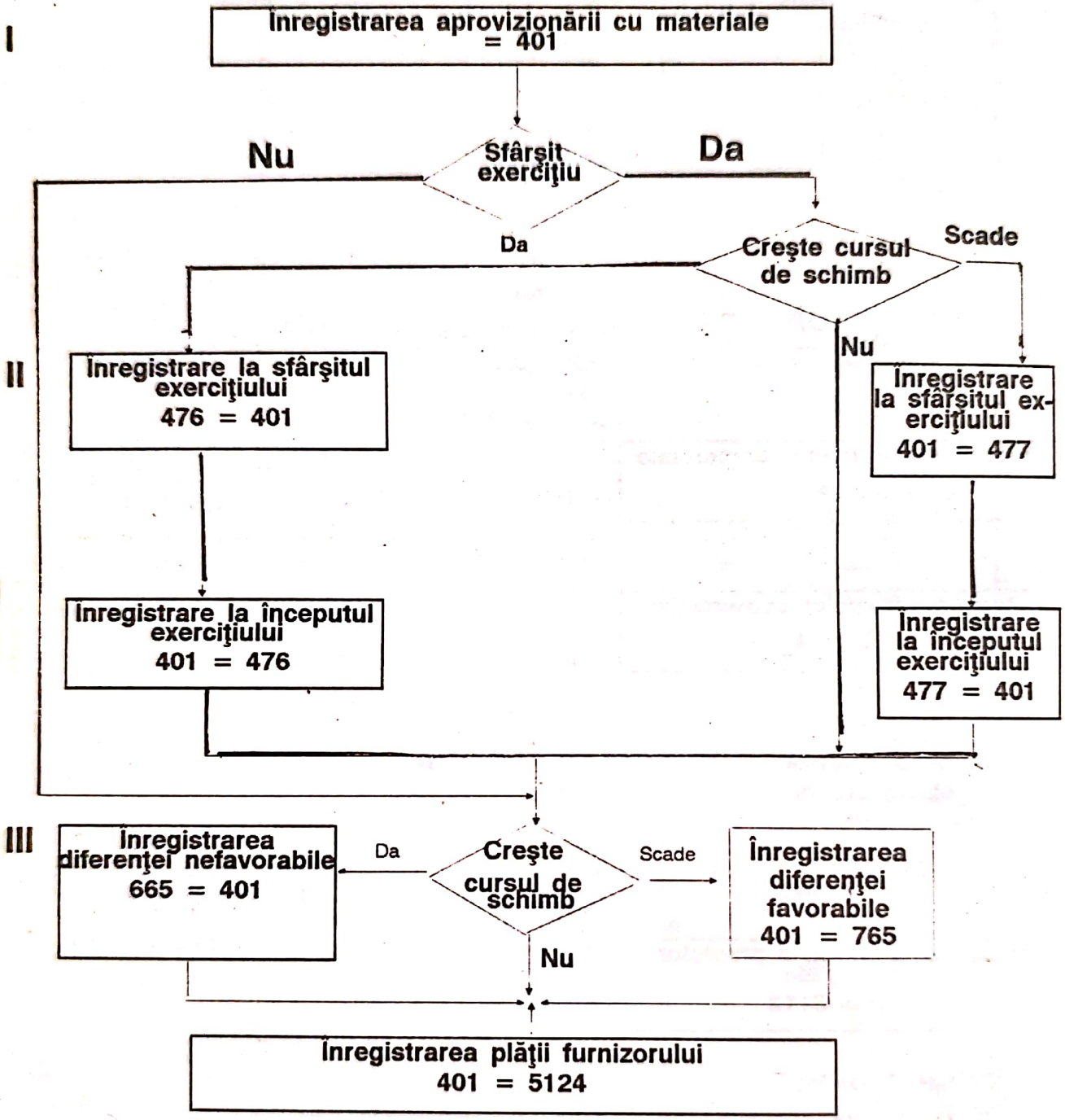


Conturi folosite:

— 411 Clienţi
— 413 Efecte de primit
— 5113 Efecte de încasat
— 5114 Efecte remise spre scontare
— 5121 Cont la bancă în lei
— 627 Cheltuieli cu serviciile bancare
— 667 Cheltuieli privind sconturile acordate

Scanned with OKEN Scanner

FLUXUL ÎNREGISTRĂRILOR ÎN CAZUL APROVIZIONĂRII CU MATERIALE ŞI PLATA LOR ÎN DEVIZE (figura 4.17)



LEGENDĂ

I — Înregistrarea datoriei faţă de furnizor

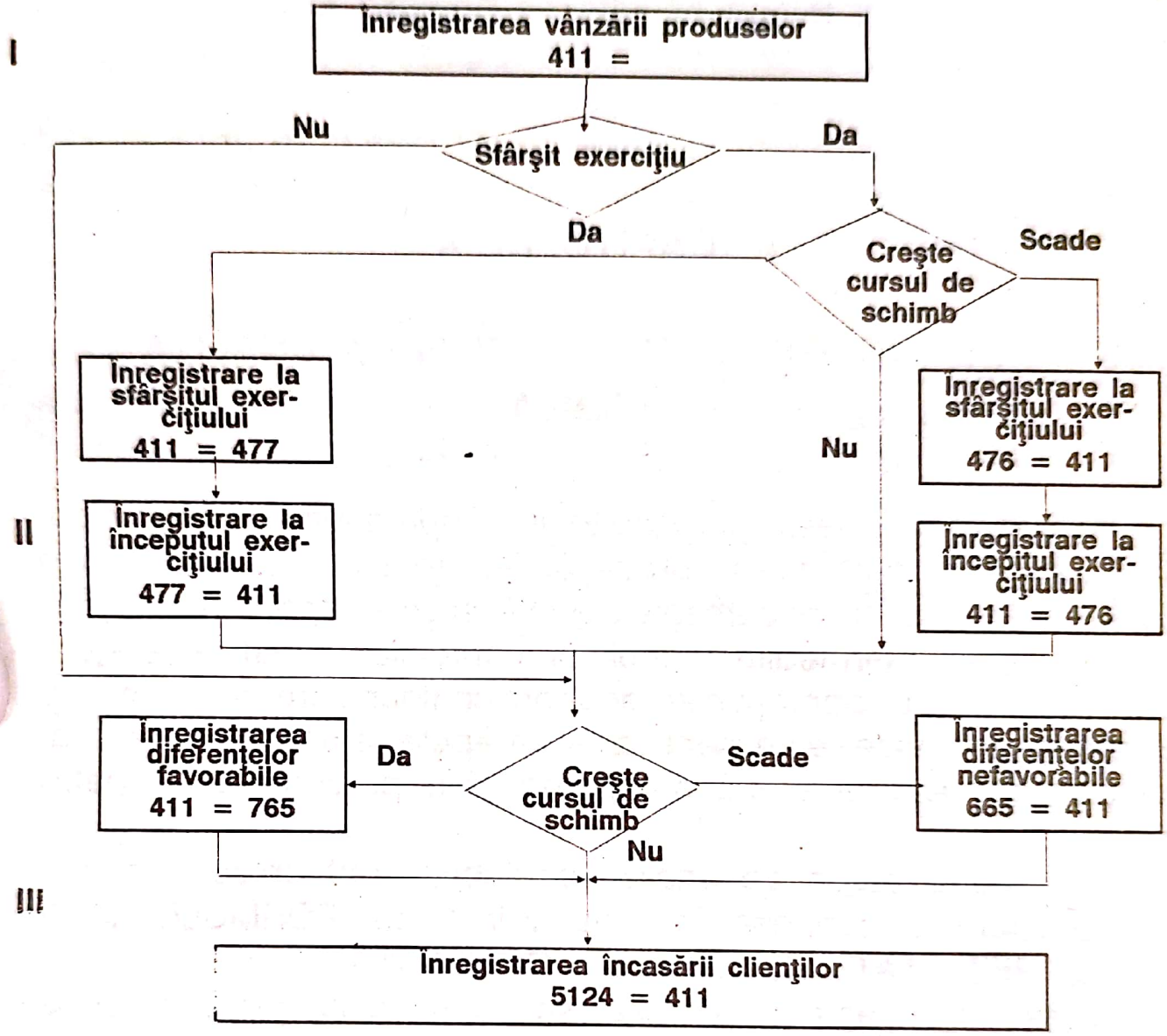
II — Înregistrarea diferenţelor de conversie la sfârşitul şi începutul exerciţiului

III — înregistrarea plăţii furnizorului

476 — Diferenţe de conversie-activ
477 — Diferenţe de conversie-pasiv
401 — Furnizori
665 — Cheltuieli din diferenţele de curs valutar
765 — Venituri din diferenţele de curs valutar
5124 — Conturi la bănci în devize

Scanned with OKEN Scanner

FLUXUL ÎNREGISTRĂRILOR ÎN CAZUL VÂNZĂRII PRODUSELOR ŞI ÎNCASĂRII LOR ÎN DEVIZE (figura 4.18)



LEGENDĂ

I — înregistrarea valorii produselor vândute

II — înregistrarea diferenţelor de conversie la sfârşitul şi începutul exerciţiului

III — înregistrarea încasării clienţilor

411 — Clienţi

476 — Diferenţe de conversie-activ

477 — Diferenţe de conversie-pasiv

665 — Cheltuieli din diferenţe de curs valutar

765 — Venituri din diferenţe de curs valutar

5124 — Conturi la bănci în devize

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

SUITĂ DE ÎNREGISTRĂRI, CU ŞI FĂRĂ ANALIZA CONTABILĂ

Aşa cum a reieşit din capitolul I, operaţiunile economico-financiare sunt cuprinse în procesul de prelucrare a datelor prin consemnarea lor în documentele justificative şi apoi înregistrarea acestora prin intermediul formulelor contabile. Pentru a asigura o legătură între operaţiunile economico-financiare şi formulele contabile adecvate, este necesar a se apela la analiza contabilă, concretizată aşa cum s-a menţionat, prin parcurgerea a patru etape.

Cele patru etape de analiză contabilă sunt prezentate prin 21 de exemple cuprinse în situaţia intitulată FORMULE CONTABILE REZULTATE DIN ANALIZA CONTABILĂ.

Urmărind situaţia menţionată, se constată că plecând de la operaţiunile economico-financiare, prin gândire, se ajunge la formule contabile. Gândirea respectivă este concretizată prin precizarea elementelor patrimoniale modificate, precizarea sensului modificărilor, aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor. Deci în cazurile luate ca exemplu, analiza contabilă este exprimată în scris. În activitatea practică, pentru a deduce formula contabilă ce se pretează a fi utilizată pentru o operaţiune economico-financiară, se apelează tot la analiza contabilă, dar nu prin exprimarea ei în scris.

Experienţa celui ce determină înregistrările, pe baza operaţiunilor economico-financiare, face ca acest proces de gândire să fie relativ rapid, nefiind nevoie de notaţii speciale. Analiza contabilă expresă se impune numai în faza de iniţiere, de preluarea logicii înregistrărilor contabile.

În situaţia PARALELISM ÎNTRE OPERAŢIUNI ECONOMICO-FINANCIARE ŞI FORMULE CONTABILE, cuprinsă în acest capitol, sunt prezentate un număr însemnat de operaţiuni economico-financiare la care se dau răspunsuri prin precizarea formulelor contabile adecvate.

Succesiunea înregistrărilor menţionate este în principal succesiunea claselor de conturi din planul de conturi. Această succesiune nu a putut fi cu rigoare respectată, pe motiv că o formulă contabilă cuprinde cel puţin două conturi, unul din ele putând fi din altă clasă. Înregistrările alese pentru prezentare sunt reprezentative, din acest motiv nu întotdeauna s-a putut asigura o legătură între înregistrări şi în special prin sumele folosite.

coala 7 logica

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

5.1 FORMULE CONTABILE REZULTATE DIN ANALIZA CONTABILĂ

ETAPELE ANALIZEI CONTABILE								
I		II				III	IV	
Nr. Op.	NATURA OPERAŢIEI	ELEMENTELE PATRIMONIALE MODIFICATE	NOTAŢIA	SEMN	TIPUL MODIFICĂRII (FORMULA)	CONTURI FOLOSITE	D/C	FORMULA CONTABILĂ REZULTATĂ ÎN URMA ANALIZEI CONTABILE
1.	Subscrierea pentru constituirea capitalului social.	— Obligaţia acţionarilor. — Capitalul social subscris.	X1 X2	+ +	A+X1=P+X2	456 = Decontări cu asociaţii pv. capitalul. 1011 = Capital subscris nevărsat.	D C	456 = 1011
2.	Concretizarea aportului la constituirea capitalului social.	— Disponibil la bancă. — Obligaţia acţionarilor.	X1 X2	+ –	A+X1–X2=P	5121 = Conturi la bănci în lei. 456 = Decontări cu asociaţii pv. capitalul.	D C	5121 = 456
3.	Trecerea la Capital vărsat	Capital subscris vărsat Capital subscris nevărsat	X1 X2	+ –	A=P+X1–X2	1012 = Capital subscris vărsat. 1011 = Capital subscris nevărsat.	C D	1011 = 1012
4.	Aprovizionarea cu materii prime.	— Materii prime. — T.V.A. — Furnizori.	X1 X2 X3	+ + +	A+X1+X2=P++X3	300 = Materii prime. 4426 = TVA deductibilă 401 = Furnizori.	D D C	% = 401 300 4426
5.	Plata furnizorilor.	— Furnizori. — Disponibil la bancă.	X2 X1	– –	A–X1=P–X2	401 = Furnizori. 5121 = Conturi la bănci în lei.	D C	401 = 5121

6.	Darea în consum a materiilor prime.	— Cheltuieli. — Materii prime.	X1 X2	+ –	A+X1–X2=P	600 = Cheltuieli cu materiile prime. 300 = Materii prime.	D C	600 = 300
7.	Vânzarea de produse finite.	— Clienţi. — Venituri. — T.V.A.	X1 X2 X3	+ + +	A+X1=P+X2+ +X3	411 = Clineţi. 701 = Venituri din vz. prod. finite. 4427 = TVA colectata.	D C C	411 = % 701 4427
8.	Încasare clienţi.	— Disponibil la bancă. — Clienţi.	X1 X2	+ –	A+X1–X2=P	5121 = Conturi la bănci în lei 411 = Clienţi	D C	5121 = 411
9.	Aprovizionare cu obiecte de inventar.	— Obiecte de inventar. — T.V.A. — Furnizori.	X1 X2 X3	+ + +	A+X1+X2=P+ +X3	321 = Obiecte de inventar 4426 = TVA deductibila 401 = Furnizori.	D D C	% = 401 321 4426
10.	Amortizarea mijloacelor fixe.	— Cheltuieli cu amortizarea. — Amortizarea mijloacelor fixe.	X1 X2	+ +	A+X1=P+X2	6811 = Cheltuieli de exploatare pv. amtz. imobilizărilor. 2811 = Amortizarea clădirilor.	D C	6811 = 2811
11.	Scoaterea din uz a unui mijloc fix, complet amortizat (mijloc de transport).	— Amortizarea mijloacelor fixe. — Mijloace fixe.	X2 X1	– –	A–X1=P–X2	2815 = Amortizarea mijloacelor fixe. 2125 = Mijloace de transport.	D C	2815 = 2125

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

12.	Închiderea contului T.V.A. deductibila	— TVA colectata. — TVA deductibila.	X2 X1	– –	A–X1=P–X2	4427 = TVA colectata. 4426 = TVA deductibila.	D C	4427 = 4426
13.	Înregistrarea T.V.A. de plată.	— TVA de plată. — TVA colectata.	X1 X2	+ –	A=P+X1–X2	4423 = TVA de plată. 4427 = TVA colectata.	C D	4427 = 4423
14.	Plata T.V.A	— Disponibilul la bancă. — TVA de plată.	X1 X2	– –	A–X1=P–X2	5121 = Conturi la bănci în lei. 4423 = TVA de plată.	C D	4423 = 5121
15.	Răscumpărare de acţiuni.	— Acţiuni. — Numerar din casă.	X1 X2	+ –	A+X1–X2=P	502 = Acţiuni proprii. 5311 = Casa în lei.	D C	502 = 5311
16.	Anularea acţiunilor răscumpărate.	— Acţiuni. — Capital social.	X1 X2	– –	A–X1=P–X2	502 = Acţiuni proprii. 1012 = Capital subscris vărsat.	C D	1012 = 502
17.	Plata avansului chenzinal.	— Avans. — Numerar din casă.	X1 X2	+ –	A+X1–X2=P	425 = Avansuri acordate personalului. 5311 = Casa în lei.	D C	425 = 5311
18.	Înregistrarea statului de salarii	— Cheltuieli. — Datoria faţă de salariaţi.	X1 X2	+ +	A+X1=P+X2	641 = Cheltuieli cu remun. personalului. 421 = Pers. remun. datorate.	D C	641 = 421
19.	Înregistrarea impozitului pe salarii.	— Datoria faţă de stat. — Datoria faţă de salariaţi.	X1 X2	+ –	A=P+X1–X2	444 = Impozit pe salarii. 421 = Pers. remun. datorate	C D	421 = 444

Scanned with OKEN Scanner

20.	Plata impozitului pe salarii.	— Disponibilul la bancă. — Datoria faţă de stat.	X1 X2	– –	A–X1=P–X2	5121 = Conturi la bănci în lei. 444 = Impozit pe salarii.	C D	444 = 5121
21.	Constituirea unui provizion pentru deprecierea materiilor prime.	— Cheltuieli cu provizioanele. — Provizioanele pentru deprecierea materialelor.	X1 X2	+ +	A+X1=P+X2	6814=Cheltuieli de exploatare pv. provizioanele pentru deprecierea activelor circulante. 390 = Provizioane pentru deprecierea materiilor prime.	D C	6814 = 390
22.	Scoaterea din uz a obiectelor de inventar	— Obiecte de inventar — Uzura obiectelor de inventar	X1 X2	– –	A – X1 = P – X2	321 = Obiecte de inventar 322 = Uzura obiectelor de inventar	C D	322 = 321
23.	Constatarea unei lipse în numerarul din casă	— Numerarul din casă — Debitori	X1 X2	– +	A + X2 – X1 = P	5311 = Casa în lei 461 = Debitori diverşi	C D	461 = 5311
24.	Încasarea lipsei din casă	— Numerarul din casă – Debitori	X1 X2	+ –	A + X1 – X2 = P	5311 = Casa în lei 461 = Debitori diverşi	D C	5311 = 461
25.	Acceptarea de către furnizori a efectelor comerciale	— Furnizori — Efecte comerciale	X1 X2	– +	A = P + X2 – X1	401 = Furnizori 403 = Efecte de plătit	D C	401 = 403

Scanned with OKEN Scanner

26.	Plata la scadenţă a efectelor comerciale	— Efecte comerciale — Disponibil la bancă	X1 X2	– –	A – X2 = P – X1	403 = Efecte de plătit 5121 = Cont la bancă în lei	D C	403 = 5121
27.	Cumpărarea de acţiuni cu plata prin casă	— Acţiuni — Numerarul din casă	X1 X2	+ –	A + X1 – X2 = P	503 = Acţiuni 5311 = Casa în lei	D C	503 = 5311
28.	Cumpărarea de acţiuni cu plata ulterioară	— Acţiuni — Datorie faţă de cei ce au vândut acţiunile	X1 X2	+ +	A + X1 = P + X2	503 = Acţiuni 509 = Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament	D C	503 = 509
29.	Plata acţiunilor procurate	— Numerarul din casă — Datorie faţă de cei ce au vândut acţiunile	X1 X2	– –	A – X1 = P – X2	5311 = Casa în lei 503 = Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament	C D	509 = 5311
30.	Vânzarea de acţiuni cu câştig	— Acţiuni — Venituri — Numerarul din casă	X1 X2 X3	– + +	A + X3 – X1 = P + X2	503 = Acţiuni 764 = Venituri din titluri de plasament 5311 = Casa în lei	C C D	5311 = % 503 764
31.	Vânzarea de acţiuni cu pierdere	— Acţiuni — Cheltuieli — Numerarul din casă	X1 X2 X3	– + +	A + X3 + X2 – X1 = P	503 = Acţiuni 664 = Cheltuieli privind titlurile de plasament 5311 = Casa în lei	C D D	% = 503 664 5311

Scanned with OKEN Scanner

32.	Acordarea unui avans unui salariat pentru procurarea de materiale consumabile	— Numerarul din casă — Avansul acordat	X1 X2	– +	A + X2 – X1 = P	5311 = Casa în lei 542 = Avansuri de trezorerie	C D	542 = 5311
33.	Justificarea avansului	— Numerarul din casă — Materiale consumabile — TVA aferentă materialelor — Avansuri	X1 X2 X3 X4	+ + + –	A + X1 + X2 + + X3 – X4 = P	5311 = Casa în lei 3018 = Alte materiale consumabile 4426 = TVA deductibilă 542 = Avansuri de trezorerie	D D D C	% = 542 5311 3018 4426

5.2. PARALELISM ÎNTRE OPERAŢIUNI ECONOMICO-FINANCIARE ŞI FORMULE CONTABILE

Nr. crt.	OPERAŢIUNI ECONOMICO-FINANCIARE	FORMULE CONTABILE			SUMA
0	1	2			3
1	Subscrierea pentru constituirea capitalului social — 30.000.000 lei	456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 Capital subscris nevărsat	30.000.000
2	Aportul efectiv la constituirea capitalului social constând în: lei — numerar: 1.000.000 — sumă virată în contul de la bancă: 5.000.000 — obiecte de inventar: 500.000 lei — mijloace de transport: 23.500.000 lei	% 5311 Casa în lei 5121 Conturi la bănci în lei 321 Obiecte de inventar 2125 Mijloace de transport	=	456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	30.000.000 1.000.000 5.000.000 500.000 23.500.000
3	Trecerea la capitalul subscris vărsat: 30.000.000 lei	1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	30.000.000
4	Emisiunea de acţiuni: — valoarea nominală: 20.000 lei / acţiune — valoarea de emisiune: 22.000 lei / acţiune — număr de acţiuni emise: 10 bucăţi	456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	% 1011 Capital subscris nevărsat 1041 Prime de emisiune sau de aport	220.000 200.000 20.000
5	Încasarea valorii acţiunilor: 220.000 lei	5311 Casa în lei	=	456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	220.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
6	Trecerea la capitalul subscris vărsat a valorii acţiunilor vândute (valoarea nominală): 200.000 lei	1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	200.000
7	Mărirea capitalului social pe seama rezervelor: 50.000 lei	1061 Rezerve legale	=	1012 Capital subscris vărsat	50.000
8	Mărirea capitalului social pe seama diferenţelor din reevaluare: 25.000 lei	105 Diferenţe din reevaluare	=	1012 Capital subscris vărsat	25.000
9	Sporirea capitalului social pe seama rezultatului reportat: 30.000 lei	107 Rezultatul reportat	=	1012 Capital subscris vărsat	30.000
10	Răscumpărarea acţiunilor, valoarea totală nominală: 100.000 lei	502 Acţiuni proprii	=	5311 Casa în lei	100.000
11	Anularea acţiunilor răscumpărate: 100.000 lei	1012 Capital subscris vărsat	=	502 Acţiuni proprii	100.000
12	Emisiunea de obligaţiuni: — valoare nominală: 10.000 lei / obligaţiune — valoarea de emisiune: 10.000 lei / obligaţiune — număr obligaţiuni: 50 buc.	461 Debitori diverşi	=	161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	500.000
13	Încasarea valorii obligaţiunilor: 500.000 lei	5311 Casa în lei	=	461 Debitori diverşi	500.000
14	Înregistrarea dobânzii anuale pentru împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni: 250.000 lei	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni	250.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
15	Plata dobânzii pentru împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni: 250.000 lei	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni	=	5311 Casa în lei	250.000
16	Emisiunea de obligaţiuni cu prime de rambursare: — valoarea de emisiune: 70.000 lei / obligaţiune — valoarea de rambursare: 100.000 lei / obligaţiune — număr de obligaţiuni: 10 buc.	% 461 Debitori diverşi 169 Prime privind ramburarea obligaţiunilor	=	161 Împrumuturi din emisiuni de obigaţiuni	1.000.000 700.000 300.000
17	Încasarea valorii obligaţiunilor cu prime de rambursare: 700.000 lei	5311 Casa în lei	=	461 Debitori diverşi	700.000
18	Amortizarea primelor de rambursare; cota lunară: 25.000 lei	6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor	=	169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor	25.000
19	Repartizarea profitului net pentru sporirea capitalului social: 300.000 lei	129 Repartizarea profitului	=	1012 Capital subscris vărsat	300.000
20	Repartizarea profitului pentru rezerve legale: 100.000 lei	129 Repartizarea profitului	=	1061 Rezerve legale	100.000
21	Repartizarea profitului net pentru constituirea fondului de particiapre la profit: 400.000 lei	129 Repartizarea profitului	=	112 Fondul de participare la profit	400.000
22	Repartizarea profitului net pentru dividente: 600.000 lei	129 Repartizarea profitului	=	457 Dividende de plată	600.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
23	Constituirea unui provizion reglementat: 180.000 lei	6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioa-nele reglemen-tate	=	141 Provizioa-ne reglemen-tate	180.000
24	Anularea în exerciţiul următor a provizionului reglementat: 180.000 lei	141 Provizioane reglemen-tate	=	7874 Venituri excepţionale din provizioane reglemen-tate	180.000
25	Constituirea unui provizion pentru garanţii acordate clienţilor: 200.000 lei	6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	200.000
26	Anularea sau diminuarea în exerciţiul următor a provizionului pentru garanţii acordate clienţilor: 200.000 lei	1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	=	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	200.000
27	Constituirea unui provizion pentru pierderi din schimb valutar: 250.000 lei	6862 Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1514 Provizioane pentru pierderi din schimb valutar	250.000
28	Anularea sau diminuarea în exerciţiul următor a provizionului pentru pierderi din schimb valutar: 250.000 lei	1514 Provizioane pentru pierderi din schimb valutar	=	7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	250.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
29	Împrumutarea de la un creditor a unei sume pentru efectuarea unor cheltuieli de constituire: 150.000 lei	5311 Casa în lei	=	462 Creditori diverşi	150.000
30	Efectuarea unor cheltuieli de constituire: 150.000 lei	201 Cheltuieli de constituire	=	5311 Casa în lei	150.000
31	Decontarea cheltuielilor de cercetare, efectuate cu efort propriu: 300.000 lei	203 Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare	=	721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale	300.000
32	Recepţionarea unui mijloc de transport procurat de la furnizori: 5.000.000 lei	% 2125 Mijloace de transport 4426 TVA deductibilă	=	404 Furnizori de imobilizări	5.900.000 5.000.000 900.000
33	Înregistrarea amortizării mijloacelor fixe astfel: — clădiri 14.800 — maşini unelte 126.000 — mijloace de transport 80.000	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobiliză-rilor	=	% 2811 Amortizarea clădirilor 2813 Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru 2815 Amortizarea mijloacelor de transport	220.800 14.800 126.000 80.000
34	Constituirea fondului de dezvoltare: 220.800 lei	119 Repartizări la fondul de dezvoltare	=	111 Fond de dezvoltare	220.800

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
35	Primirea prin donaţie a unui mijloc de transport: 1.500.000 lei	2125 Mijloace de transport	=	131 Subvenţii pentru investiţii	1.500.000
36	Amortizarea mijlocului de transport primit gratuit: 75.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobiliză-rilor	=	2815 Amortizarea mijloacelor de transport	75.000
37	Trecerea la venituri a amortizării mijloacelor fixe primite gratuit: 75.000 lei	131 Subvenţii pentru investiţii	=	7727 Subvenţii pentru investiţii virate la venituri	75.000
38	Scoaterea din uz a unui mijloc fix complet amortizat: 500.000 lei	2813 Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru	=	2123 Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	500.000
39	Se vinde un mijloc fix (mijloc de transport) parţial amortizat: 3.000.000 lei	461 Debitori diverşi	=	% 7721 Venituri din cedarea activelor 4427 TVA colectată	3.540.000 3.000.000 540.000
40	Se scad din gestiune mijloacele fixe vândute: — valoarea mijlocului fix: 2.500.000 lei — amortizarea calculată: 500.000 lei	% 6721 Cheltuieli privind activele cedate 2815 Amortizarea mijloacelor de transport	=	2125 Mijloace de transport	2.500.000 2.000.000 500.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
41	Scoaterea din uz a unui mijloc fix parţial amortizat, datorită unor calamităţi: — valoarea mijlocului fix: 2.000.000 lei — amortizarea calculată: 1.800.000 lei	% 2813 Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru 6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor	=	2123 Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	2.000.000 1.800.000 200.000
42	Procurarea de titluri de participare cu decontare ulterioară: 800.000 lei	261 Titluri de participare	=	269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	800.000
43	Plata prin bancă a titlurilor de participare: 800.000 lei	269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	=	5121 Conturi la bănci în lei	800.000
44	Acordarea unui împrumut pe termen lung: 2.000.000 lei	2672 Împrumuturi acordate pe termen lung	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.000.000
45	Dobânda cuvenită pentru împrumutul acordat: 500.000 lei	2678 Dobânzi aferente creanţelor imobilizate	=	766 Venituri din dobânzi	500.000
46	Încasarea dobânzii pentru împrumutul acordat: 500.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	2678 Dobânzi aferente creanţelor imobilizate	500.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
47	Constituirea unui provizion pentru deprecierea valorii titlurilor de participare: 50.000 lei	6863 Cheltuieli financiare privind provizioa-nele pentru deprecieri	=	296 Provizioa-ne pentru deprecierea imobilizărilor financiare	50.000
48	Anularea sau diminuarea unui provizion pentru deprecierea titlurilor de participare: 40.000 lei	296 Provizioane pentru deprecierea imobiliză-rilor financiare	=	7863 Venituri financiare din provizioane pentru deprecieri	40.000
49	Aprovizionarea cu materii prime de la furnizori: 1.000.000 lei; TVA-18%	% 300 Materii prime 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	1.180.000 1.000.000 180.000
50	Aprovizionarea cu obiecte de inventar: 200.000 lei; TVA-18%	% 321 Obiecte de inventar 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	236.000 200.000 36.000
51	Aprovizionarea cu combustibil: 100.000 lei; TVA-18%	% 3012 Combusti-bili 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	118.000 100.000 18.000
52	Plata TVA la vamă pentru materiile prime	4426 TVA deductibilă	=	5121 Conturi la bănci în lei	64.800
53	Recepţia materiilor prime din import: 360.000 lei	300 Materii prime	=	401 Furnizori	360.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
54	Aprovizionarea cu materiale auxiliare: 20.000 lei; TVA-18%	% 3011 Materiale auxiliare 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	23.600 20.000 3.600
55	Plata furnizorilor de materiale auxiliare cu filă de CEC: 23.600 lei	401 Furnizori	=	5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă	23.600
56	Aprovizionarea cu rechizite de birou: 10.000 lei; TVA-18%	% 3018 Alte materiale consumabile 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	11.800 10.000 1.800
57	Darea în consum a materiilor prime: 500.000 lei	600 Cheltuieli cu materiile prime	=	300 Materii prime	500.000
58	Plusuri de materii prime la inventariere: 10.000 lei	300 Materii prime	=	600 Cheltuieli cu materiile prime	10.000
59	Darea în consum a rechizitelor de birou: 2.000 lei	6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile	=	3018 Alte materiale consumabile	2.000
60	Darea în consum a obiectelor de inventar şi înregistrarea uzurii acestora: 50%; valoarea obiectelor de inventar: 5.000 lei	602 Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 Uzura obiectelor de inventar	2.500

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
61	Înregistrarea după o perioadă de timp, a restului de uzură de 50%; valoarea obiectelor de inventar: 5.000 lei	602 Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 Uzura obiectelor de inventar	2.500
62	Scoaterea din uz a obiectelor de inventar total uzate: 5.000 lei	322 Uzura obiectelor de inventar	=	321 Obiecte de inventar	5.000
63	Achiziţionarea de echipament de lucru şi uniforme: 200.000 lei; TVA-18%	% 321 Obiecte de inventar 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	236.000 200.000 36.000
64	Atribuirea echipamentului de lucru şi uniformelor salariaţilor: 200.000 lei; 50% din valoare se suportă de unitate şi 50% se suportă de salariaţi	% 602 Cheltuieli privind obiectele de inventar 428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul	=	321 Obiecte de inventar	200.000 100.000 100.000
65	Înregistrarea TVA suportată de salariaţi pentru echipamentul de lucru şi uniforme: 18.000 lei	428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul	=	4427 TVA colectată	18.000
66	Încasarea de la salariaţi a valorii echipamentului de lucru şi uniformelor: 118.000 lei	5311 Casa în lei	=	428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul	118.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
67	Aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori: valoarea mărfurilor: 1.000.000 lei; TVA-18%	% 371 Mărfuri 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	1.180.000 1.000.000 180.000
68	Aprovizionarea cu mărfuri pentru care nu a sosit încă factura: valoarea mărfurilor: 2.000.000 lei; TVA-18%	% 371 Mărfuri 4428 TVA neexigibilă	=	408 Furnizori- facturi nesosite	2.360.000 2.000.000 360.000
69	Primirea facturii pentru mărfurile menţionate mai sus	408 Furnizori- facturi nesosite 4426 TVA deductibilă	= =	401 Furnizori 4428 TVA neexigibilă	2.360.000 360.000
70	Sub formă de excepţie, vânzarea de materii prime: preţ de vânzare: 10.000 lei; TVA-18%	461 Debitori diverşi	=	% 7718 Alte venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune 4427 TVA colectată	11.800 10.000 1.800
71	Scăderea depozitului cu materiile prime vândute: 10.000 lei	6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	300 Materii prime	10.000
72	Înregistrarea stocului iniţial la materiale auxiliare: 5.000 lei (metoda inventarului intermitent)	6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare	=	3011 Materiale auxiliare	5.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
73	Aprovizionarea cu materiale auxiliare: 10.000 lei; TVA-18% (metoda inventarului intermitent)	% 6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	11.800 10.000 1.800
74	Înregistrarea stocului final la materialele auxiliare: 6.000 lei (metoda inventarului intermitent)	3011 Materiale auxiliare	=	6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare	6.000
75	Lipsuri de materii prime, neimputabile, constatate la inventariere: 44.000 lei	600 Cheltuieli cu materiile prime	=	300 Materii prime	44.000
76	Înregistrarea minusurilor de mărfuri constatate la inventar, neclarificate încă: 66.000 lei	473 Decontări din operaţii în curs de clarificare (analitic corespunzător)	=	371 Mărfuri	66.000
77	Constituirea unui provizion pentru deprecierea materiilor prime: 100.000 lei	6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	100.000
78	Constituirea unui provizion pentru deprecierea obiectelor de inventar: 80.000 lei	6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar	80.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
79	Anularea sau diminuarea unui provizion pentru deprecierea materiilor prime: 90.000 lei	390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	90.000
80	Anularea sau diminuarea unui provizion pentru deprecierea obiectelor de inventar: 80.000 lei	392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar	=	7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	80.000
81	Achiziţionarea de materiale consumabile, de către un salariat care nu a primit avans: — valoarea materialelor: 12.000 lei; TVA-18%	% 3018 Alte materiale consumabile (sau 6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile) 4426 TVA deductibilă	=	428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul	14.160 12.000 2.160
82	Se plăteşte persoanei valoarea materialelor consumabile, achiziţionate: 14.160 lei	428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul	=	5311 Casa în lei	14.160
83	Reparaţia unui autoturism, proprietatea întreprinderii, pe bază de bonuri: valoarea reparaţiei: 8.000 lei; TVA-18%	% 611 Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii 4426 TVA deductibilă	=	428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul	9.440 8.000 1.440

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
84	Plata furnizorilor prin bancă: 450.000 lei	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	450.000
85	Plata furnizorilor prin carnete de cecuri cu limită de sumă: 100.000 lei	401 Furnizori	=	5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă	100.000
86	Acceptarea de către furnizor a unui efect comercial (bilet de ordin): 350.000 lei	401 Furnizori	=	403 Efecte de plătit	350.000
87	Plata la scadenţă a valorii efectelor comerciale: 350.000 lei	403 Efecte de plătit	=	5121 Conturi la bănci în lei	350.000
88	Vânzarea de mărfuri clienţilor: valoarea mărfurilor: 10.000 lei; TVA-18%	411 Clienţi	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor 4427 TVA colectată	11.800 10.000 1.800
89	Încasarea, prin bancă a clienţilor: 11.800 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	11.800
90	Scăderea depozitului cu mărfurile vândute: 10.000 lei	607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	10.000
91	Vânzarea de produse finite: 100.000 lei; TVA-18%	411 Clienţi	=	% 701 Venituri din vânzarea produselor finite 4427 TVA colectată	118.000 100.000 18.000
92	Acceptarea de efecte comerciale pentru produsele vândute: 118.000 lei	413 Efecte de primit	=	411 Clienţi	118.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
93	Primirea efectelor comerciale 118.000 lei	5113 Efecte de încasat	=	413 Efecte de primit	118.000
94	Încasarea la scadenţă a efectelor comerciale: 118.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	5113 Efecte de încasat	118.000
95	Transferarea produselor finite la magazinele proprii pentru vânzare: 500.000 lei (preţ prestabilit)	371 Mărfuri	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	500.000
96	Înregistrarea adaosului comercial: 100.000 lei	371 Mărfuri	=	378 Diferenţe de preţ la mărfuri	100.000
97	Scăderea depozitului cu produse finite, trecute la vânzare în magazinele proprii: preţ prestabilit: 500.000 lei; diferenţă de preţ nefavorabilă: 10.000 lei	711 Venituri din producţia stocată	=	% 345 Produse finite 348 Diferenţe de preţ la produse	510.000 500.000 10.000
98	Vânzarea mărfurilor prin magazinele proprii: 250.000 lei; TVA-18%	5311 Casa în lei	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor 4427 TVA colectată	300.000 255.000 45.000
99	Scăderea depozitului cu mărfurile vândute: — valoarea mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul: 255.000 lei — adaosul comercial pentru mărfurile vândute: 5.000 lei	% 607 Cheltuieli privind mărfurile 378 Diferenţe de preţ la mărfuri	=	371 Mărfuri	255.000 250.000 5.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
100	Acordarea unui avans furnizorilor: 400.000 lei	409 Furnizori-debitori	=	5121 Conturi la bănci în lei	400.000
101	Plata furnizorilor prin bancă şi prin diminuarea avansului: 600.000 lei	401 Furnizori	=	%	600.000
				409 Furnizori-debitori	400.000
				5121 Conturi la bănci în lei	200.000
102	Se ridică de la bancă o sumă pentru plata chenzinei I	5311 Casa în lei	=	381 Viramente interne	4.000.000
		381 Viramente interne	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.000.000
103	Plata avansului chenzinal: 4.000.000 lei	425 Avansuri acordate personalului	=	5311 Casa în lei	4.000.000
104	Drepturile de salarii pe baza statelor de plată: 15.000.000 lei	641 Cheltuieli cu remunera-ţiile	=	421 Personal-remuneraţii datorate	15.000.000
105	Reţineri din salarii: — avansul acordat — 4.000.000 lei — impozitul pe salarii: 3.500.000 lei — contribuţia salariaţilor pentru pensia suplimentară: 450.000 lei — contribuţia salariaţilor pentru constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj: 150.000 lei — reţineri din salarii datorate terţilor: 100.000 lei	421 Personal-remuneraţii datorate	=	%	8.200.000
				425 Avansuri acordate personalului	4.000.000
				444 Impozit pe salariu	3.500.000
				4312 Contribuţia personalu-lui pentru pensia suplimentară	450.000
				4372 Contribuţia personalu-lui pentru fondul de şomaj	150.000
				427 Reţineri din remuneraţii datorate terţilor	100.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
106	Plata chenzinei II: 6.800.000 lei din care: 800.000 lei salarii neridicate	421 Personal-remuneraţii datorate	=	% 5311 Casa în lei 426 Drepturi de personal neridicate	6.800.000 6.000.000 800.000
107	Plata ulterioară a salariilor neridicate: 800.000 lei	426 Drepturi de personal neridicate	=	5311 Casa în lei	800.000
108	Plata impozitului pe salarii: 3.500.000 lei	444 Impozit pe salarii	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.500.000
109	Plata contribuţiei personalului pentru pensia suplimentară: 450.000 lei	4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară	=	5121 Conturi la bănci în lei	450.000
110	Plata contribuţiei personalului pentru fondul de şomaj: 150.000 lei	4372 Contribuţia personalului pentru fondul de şomaj	=	5121 Conturi la bănci în lei	150.000
111	Plata reţinerilor datorate terţilor: 100.000 lei	427 Reţineri din remuneraţii datorate terţilor	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000
112	Contribuţia unităţii la asigurările sociale: 25%	6451 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4811 Contribuţia unităţii la asigurările sociale	3.750.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
113	Contribuţia unităţii pentru fondul de sănătate: 2%	4311 Contribuţia unităţii pentru asigurările sociale	=	447 Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	300.000
114	Contribuţia unităţii pentru fondul de risc şi accidente: 1%	635 Cheltuieli cu alte impozite şi taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	150.000
115	Contribuţia unităţii pentru fondul de şomaj: 5%	6452 Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj	=	4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	750.000
116	Plata contribuţiei unităţii la asigurările sociale: 3.450.000 lei	4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.450.000
117	Plata contribuţiei pentru fondul de sănătate: 300.000 lei	447 Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	300.000
118	Plata contribuţiei unităţii pentru fondul de risc şi accidente: 150.000 lei	447 Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	150.000
119	Plata contribuţiei unităţii pentru fondul de şomaj: 750.000 lei	4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	=	5121 Conturi la bănci în lei	750.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
120	Sume lăsate temporar la unitate de către asociaţi: 100.000 lei	5311 Casa în lei	=	4551 Asociaţi-conturi curente	100.000
121	Dobânzile datorate asociaţilor pentru sumele lăsate la unitate: 40.000 lei	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	4558 Dobânzi-conturi asociaţi	40.000
122	Restituirea sumelor către asociaţi: 140.000 lei	% 4551 Asociaţi-conturi curente 4558 Dobânzi-conturi asociaţi	=	5311 Casa în lei	140.000 100.000 40.000
123	Dividende cuvenite acţionarilor lăsate la unitate: 400.000 lei	457 Dividende de plată	=	4551 Asociaţi-conturi curente	400.000
124	Primirea temporară, de la asociaţi, a unei sume în devize: — suma primită: 1000 $; — cursul de schimb: 1$ = 1.600 lei	5124 Conturi la bănci în devize	=	4551 Asociaţi-conturi curente	1.600.000
125	Diferenţa nefavorabilă, la restituirea sumei în devize primită de la asociaţi: — suma primită de la asociaţi: 1000 $ la cursul de schimb menţionat — cursul de schimb la restituirea sumei: 1$ = 1.700 lei	665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	4551 Asociaţi-conturi curente	100.000
126	Restituirea sumei datorată asociaţilor: 1.000 $	4551 Asociaţi-conturi curente	=	5124 Conturi la bănci în devize	1.700.000
127	Plata chiriei pe mai multe perioade: 500.000 lei	471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	5121 Conturi la bănci în lei	500.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
128	Cota parte din chirie cuvenită unei perioade: 100.000 lei	612 Cheltuieli cu locaţiile de gestiune şi chiriile	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	100.000
129	Încasarea chiriei pe mai multe perioade: 600.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	472 Venituri înregistrate în avans	600.000
130	Cota parte din chiria încasată, cuvenită unei perioade: 200.000 lei	472 Venituri înregistrate în avans	=	706 Venituri din locaţii de gestiune şi chirii	200.000
131	Impozitul pe profit: 250.000 lei	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozitul pe profit	250.000
132	Plata impozitului pe profit: 250.000 lei	441 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	250.000
133	Impozitul pe clădiri: 80.000 lei	635 Cheltuieli cu alte impozite şi taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 Alte impozite şi taxe şi vărsăminte asimilate	80.000
134	Plata impozitului pe clădiri: 80.000 lei	446 Alte impozite şi taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	80.000
135	Dividendele datorate acţionarilor: 500.000 lei	129 Repartizarea profitului	=	457 Dividende de plată	500.000
136	Impozitul pe dividende: 120.000 lei	457 Dividende de plată	=	446 Alte impozite şi taxe şi vărsăminte asimilate	120.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
137	Plata impozitului pe dividende: 120.000 lei	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	120.000
138	Consumul de energie: 50.000 lei; TVA-18%	% 605 Cheltuieli privind energia şi apa 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	59.000 50.000 9.000
139	Consumul de apă: 60.000 lei; TVA-18%	% 605 Cheltuieli privind energia şi apa 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	70.800 60.000 10.800
140	Abonamentul telefonic: 7.000 lei; TVA-18%	% 626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	8.260 7.000 1.260
141	Clienţi incerţi şi în litigiu: 80.000 lei	416 Clienţi incerţi	=	411 Clienţi	80.000
142	Pierdut litigiu pentru clienţii incerţi: 80.000 lei	654 Pierderi din creanţe	=	416 Clienţi incerţi	80.000
143	Creditori prescrişi şi scoşi din evidenţă: 45.000 lei	462 Creditori diverşi	=	7718 Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	45.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
144	Constituirea unui provizion pentru deprecierea creanţelor-debitori: 150.000 lei	6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioa-nele pentru deprecierea activelor circulante	=	496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi	150.000
145	Anularea în exerciţiul următor a provizionului pentru deprecierea creanţelor-debitori: 150.000 lei	496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi	=	7814 Venituri din provizioane petnru deprecierea activelor circulante	150.000
146	Ridicarea de numerar de la bancă: 500.000 lei	5311 Casa în lei	=	581 Viramente interne	500.000
		(înregistrare pe baza registrului de casă)			
		581 Viramente interne	=	5121 Conturi la banci în lei	500.000
		(înregistrare pe baza extrasului de cont)			
147	Depunerea de numerar la bancă: 1.000.000 lei	581 Viramente interne	=	5311 Casa în lei	1.000.000
		(înregistrare pe baza registrului de casă)			
		5121 Conturi la bănci în lei	=	581 Viramente interne	1.000.000
		(înregistrare pe baza extrasului de cont)			
148	Acordarea unui avans pentru deplasări: 50.000 lei	542 Avansuri de trezorerie	=	5311 Casa în lei	50.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
149	Decontarea avansului pentru deplasare	% 625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări 4426 TVA deductibilă 5311 Casa în lei	=	542 Avansuri de trezorerie	50.000 35.000 1.800 13.200
150	Plusuri constatate la verificarea casei: 10.000 lei	5311 Casa în lei	=	771 Venituri excepţionale din operaţii de gestiune	10.000
151	Primirea efectelor comerciale de la clienţi: 1.500.000 lei	5113 Efecte de încasat	=	413 Efecte de primit	1.500.000
152	Scontarea la bancă a efectelor comerciale: 1.500.000 lei	5114 Efecte remise spre scontare	=	5113 Efecte de încasat	1.500.000
153	Încasarea efectelor comerciale scontate: — valoarea efectelor comerciale scontate: 1.500.000 lei — cheltuieli privind sconturile: 100.000 lei — cheltuieli cu serviciile bancare: 10.000 lei	% 5121 Conturi la bănci în lei 667 Cheltuieli privind sconturile acordate 627 Cheltuieli cu serviciile bancare	=	5114 Efecte remise spre scontare	1.500.000 1.390.000 100.000 10.000
154	Procurarea de carnete de CEC cu limită de sumă: 500.000 lei	5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă	=	581 Viramente interne	500.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
		581 Viramente interne	=	5121 Conturi la bănci în lei	500.000
155	Acordarea, unui salariat, a unui avans pentru procurarea de timbre şi bilete de călătorie: 10.000 lei	542 Avansuri de trezorerie	=	5311 Casa în lei	10.000
156	Justificarea avansului acordat: — timbre poştale: 4.000 lei — tichete de călătorie: 5.000 lei — sumă restituită: 1.000 lei	% 5321 Timbre fiscale şi poştale 5323 Tichete şi bilete de călătorie 5311 Casa în lei	=	542 Avansuri de trezorerie	10.000 4.000 5.000 1.000
157	Primirea de credite bancare pe termen lung: 400.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	162 Credite bancare pe termen lung şi mediu	400.000
158	Dobânda pentru creditul bancar: 40.000 lei	666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu	40.000
159	Plata dobânzii pentru creditele bancare pe termen lung: 40.000 lei	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu	=	5121 Conturi la bănci în lei	40.000
160	Utilizarea timbrelor poştale: 3.000 lei	626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţie	=	5321 Timbre fiscale şi poştale	3.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
161	Utilizarea tichetelor de călătorie: 2.000 lei	624 Cheltuieli de transport de bunuri şi persoane	=	5323 Tichete şi bilete de călătorie	2.000
162	Înregistrarea unei sume apărută în extrasul de cont, ce reprezintă o plată fără acte justificative: 15.000 lei	473 Decontări din operaţiuni în curs de clarificare	=	5121 Conturi la bănci în lei	15.000
163	Încasarea prin bancă a unei sume ca urmare a unei operaţiuni greşite: 15.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	473 Decontări din operaţiuni în curs de clarificare	15.000
164	Cumpărarea de acţiuni ale altor societăţi: 500.000 lei	503 Acţiuni	=	5311 Casa în lei	500.000
165	Vânzarea acţiunilor cumpărate la o valoare mai mare: — valoarea de achiziţie: 500.000 lei — valoarea de vânzare: 550.000 lei	5311 Casa în lei	=	% 503 Acţiuni 764 Venituri din titluri de plasament	550.000 500.000 50.000
166	Dividendele încasate pentru acţiunile deţinute: 120.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	761 Venituri din participaţii	120.000
167	Acordarea unui avans pentru procurarea de materiale nestocabile: 30.000 lei	542 Avansuri de trezorerie	=	5311 Casa în lei	30.000
168	Justificarea avansului primit pentru procurarea de materiale nestocabile: — valoarea materialelor: 20.000 lei; TVA -18%; — diferenţă restituită: 6.400 lei	% 604 Cheltuieli privind materialele nestocate 4426 TVA deductibilă 5311 Casa în lei	=	542 Avansuri de trezorerie	30.000 20.000 3.600 6.400

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2			3
169	Plata comisionului pentru operaţiunile bancare: 46.000 lei	627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	46.000
170	Încasarea valorii dobânzii pentru disponibilul de la bancă: 27.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	766 Venituri din dobânzi	27.000
171	Înregistrarea la sfârşitul lunii la disponibilul de la bancă în devize, a diferenţei de curs valutar. Exemplu, creşterea pe total: 16.400 lei	5124 Conturi la bănci în devize	=	473 Decontări din operaţiuni în curs de clarificare (analitic corespunză-tor)	16.400
172	Înregistrarea la sfârşitul lunii, la disponibilul de la bancă în devize, a diferenţei de curs valutar. Exemplu: scăderea pe total: 80.000 lei La sfârşitul anului aceste diferenţe se vor înregistra conform dispoziţiilor legale de la acea dată	473 Decontări din operaţiuni în curs de clarificare (analitic corespunză-tor)	=	5124 Conturi la bănci în devize	80.000
173	Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul perioadei	121 Profit şi pierdere	=	% Conturile de cheltuieli (cele care au cifra 6 în faţa simbolului)	
174	Închiderea conturilor de venituri la sfârşitul perioadei	% Conturile de venituri (cele care au cifra 7 în faţa simbolului)	=	121 Profit şi pierdere	

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6

PARALELISME SEMNIFICATIVE ÎN CAZUL UNOR ÎNREGISTRĂRI CONTABILE

6.1 PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR ÎN CAZUL METODEI INVENTARULUI PERMANENT ŞI METODEI INVENTARULUI INTERMITENT

— pe exemplul evidenţei materiilor prime (figura 6.1)

Metoda inventarului permanent	Metoda inventarului intermitent
% = 401 300 Furnizori Materii prime 4426 TVA deductibilă (aprovizionarea cu materii prime)	600 = 300 Cheltuieli cu Materii prime materiile prime (înregistrarea stocului la începutul perioadei)
600 = 300 Cheltuieli cu Materii prime materiile prime (darea în consum a materiilor prime)	% = 401 600 Furnizori Cheltuieli cu materiile prime 4426 TVA deductibilă (aprovizionarea cu materii prime)
	300 = 600 Materii prime Cheltuieli cu materiile prime (înregistrarea stocului de la sfârşitul perioadei stabilit prin inventariere)

Notă

Metoda inventarului permanent poartă această denumire pentru faptul că în orice moment se poate determina stocul de materii prime; cere un volum relativ mai mare de muncă în prelucrarea datelor, în schimb, permite o urmărire şi un control corespunzător privind gestiunea bunurilor.

Metoda inventarului intermitent poartă acest nume pe motiv că se sprijină pe inventarul efectuat periodic. Prezintă avantajul unui volum de muncă redus în ţinerea evidenţei. Are dezavantajul reducerii facilităţilor solicitate de controlul gestionar. Se recomandă a se utiliza de unităţi economice mici şi mijlocii ce au create condiţiile pentru manevrarea corespunzătoare a bunurilor economice.

Problemele menţionate sunt asemănătoare şi în cazul altor active circulante materiale: obiecte de inventar, ambalaje, mărfuri, etc.

6.2 PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR PRIVITOARE LA EVIDENŢA MATERIILOR PRIME ÎN CAZUL UTILIZĂRII COSTULUI DE ACHIZIŢIE SAU A PREŢULUI PRESTABILIT (figura 6.2)

În cazul utilizării costului de achiziţie			În cazul utilizării preţului prestabilit		
%	=	401	%	=	401
300		Furnizori	300		Furnizori
Materii prime			Materii prime		
4426			4426		
TVA deductibilă			TVA deductibilă		
			308		
			Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale		
(aprovizionarea cu materiale de la furnizori)			(aprovizionarea cu materiale de la furnizori-diferenţele de preţ sunt nefavorabile)		
			sau		

Scanned with OKEN Scanner

	% = % 300 401 Materii prime Furnizori 4426 308 TVA deductibilă Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (aprovizionarea cu materiale de la furnizori-diferenţele de preţ sunt favorabile)
600 = 300 Cheltuieli cu materiile prime Materii prime (darea în consum a materiilor prime)	600 = % Cheltuieli cu materiile prime 300 Materii prime 308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (darea în consum a materialelor-diferenţe de preţ nefavorabile) sau % = 300 600 Materii prime Cheltuieli cu materiile prime 308 Diferenţe de preţ la materiile prime şi materiale (darea în consum a materialelor-diferenţe de preţ favorabile)

Notă

În cazul utilizării preţului prestabilit este necesar a se face apel la contul de diferenţe (în cazul concret contul 308), pentru a urmări abaterile dintre preţul prestabilit şi costul efectiv de aprovizionare. Abaterile (diferenţele) pot fi favorabile (preţul prestabilit este mai mare decât costul efectiv de achiziţie) sau nefavorabile (cazul opus). Acest lucru explică de ce sunt două variante de înregistrări la aprovizionarea şi darea în consum a materialelor.

Dacă s-ar accepta varianta înregistrărilor în roşu, contul de diferenţe (contul 308) s-ar plasa în înregistrări (în debit sau credit),

Scanned with OKEN Scanner

acolo unde este şi contul de materiale, însă suma s-ar trece în negru (la diferenţele nefavorabile) sau în roşu (la diferenţele favorabile).

În aceste condiţii suita înregistrărilor apare astfel:

%	=	401 Furnizori
300 Materii prime (la preţ prestabilit)		
4426 TVA deductibilă		
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (în roşu sau în negru)		

(aprovizionarea cu materiale de la furnizori)

600	=	%
Cheltuieli cu materiile prime		300 Materii prime (la preţ prestabilit)
		308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (în roşu sau în negru)

(darea în consum a materialelor)

6.3. PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR PRIVITOARE LA EVIDENŢA MATERIILOR PRIME URMĂRIND SAU NU CHELTUIELILE DE TRANSPORT-APROVIZIONARE (figura 6.3)

Cazul neurmăririi separate a cheltuielilor de transport-aprovizionare	Cazul urmăririi separate a cheltuielilor de transport-aprovizionare
% = 401 300 Furnizori Materii prime 4426 TVA deductibilă	% = 401 300 Furnzori Materii prime 4426 TVA deductibilă
(înregistrarea aprovizionării cu materii prime de la furnizori)	(înregistrarea aprovizionării cu materii prime de la furnizori-preţ de facturare)

Scanned with OKEN Scanner

% = 401 300 Furnizori Materii prime 4426 TVA deductibilă (înregistrarea cheltuielilor de transport efectuate de furnizor în contul clientului)	% = 401 308 Furnizori Diferenţe de preţ la materiile prime şi materiale 4426 TVA deductibilă (înregistrarea cheltuielilor de transport-aprovizionare)
600 = 300 Cheltuieli cu materiile prime Materii prime (darea în consum a materiilor prime la cost efectiv de achiziţie)	600 = % Cheltuieli cu materiile prime 300 Materii prime (la preţ de facturare) 308 Diferenţe de preţ la materiile prime şi materiale (cu cota parte a chelt. de transp.) (darea în consum a materiilor prime)

Notă

Cele două variante de înregistrări se bazează pe două modalităţi de urmărire a materialelor: la cost efectiv de aprovizionare şi la preţ de facturare.

Întrucât o parte din materiale este dată în consum, în cursul perioadei, iar altă parte rămâne în stoc la sfârşitul perioadei, cheltuielile de transport (în cazul în care se urmăresc separat prin contul de diferenţe) trebuiesc repartizate proporţional calculând în acest sens coeficientul de repartizare a cheltuielilor de transport, ce se înmulţeşte cu valoarea materialelor date în consum (cheltuielile de transport pot fi urmărite în contul de materiale, analitic separat).

Scanned with OKEN Scanner

6.4. PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRII APROVIZIONĂRII ŞI DĂRII ÎN CONSUM A UNOR MATERIALE CONSUMABILE (exemplu, cazul rechizitelor de birou); VARIANTA ÎNCĂRCĂRII GESTIUNII ŞI VARIANTA DĂRII DIRECT ÎN CONSUM (figura 6.4.)

Varianta încărcării gestiunii	Varianta dării direct în consum
% = 542 3018 Avansuri de Alte materiale trezorerie consumabile 4426 TVA deductibilă (aprovizionarea cu rechizite de birou pe baza unui avans de trezorerie)	% = 542 6018 Avansuri de Cheltuieli trezorerie privind alte materiale consumabile 4426 TVA deductibilă (aprovizionarea cu rechizite de birou pe baza unui avans de trezorerie, şi darea lor în folosinţă)
6018 = 3018 Cheltuieli Alte materiale privind alte consumabile materiale consumabile (darea în consum a rechizitelor de birou)	

Notă

La ambele variante se presupune că înainte este înregistrarea de acordare a avansului pentru procurarea rechizitelor de birou, adică:

542 Avansuri de trezorerie	=	5311 Casa în lei

Înregistrările prezentate paralel, sunt de natură a consemna, în contabilitate, justificarea avansului de trezorerie şi de a înregistra materialele consumabile procurate, care se urmăresc în continuare până la darea lor în consum sau se dau direct în consum.

Scanned with OKEN Scanner

6.5. PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR PRIVITOARE LA PRODUSELE FINITE, ÎN CAZUL APELĂRII SAU NEAPELĂRII LA ÎNREGISTRĂRILE ÎN ROŞU (figura 6.5)

În cazul apelării la înregistrarea în roşu	În cazul neapelării la înregistrarea în roşu
345 Produse finite = 711 Venituri din producţia stocată (înregistrarea recepţionării produselor finite la preţ prestabilit)	345 Produse finite = 711 Venituri din producţia stocată (înregistrarea recepţionării produselor finite la preţ prestabilit)
411 Clienţi = % 701 Venituri din vânzarea produselor 4427 TVA colectată (vânzarea produselor finite)	411 Clienţi = % 701 Venituri din vânzarea produselor 4427 TVA colectată (vânzarea produselor finite)
711 Venituri din producţia stocată = 345 Produse finite (scăderea produselor finite vândute, la preţ prestabilit)	711 Venituri din producţia stocată = 345 Produse finite (scăderea produselor finite vândute, la preţ prestabilit)
331 Produse în curs de execuţie = 711 Venituri din producţia stocată (producţia neterminată la sfârşitul perioadei stabilită prin inventariere)	331 Produse în curs de execuţie = 711 Venituri din producţia stocată (producţia neterminată la sfârşitul perioadei stabilită prin inventariere)
348 Diferenţe de preţ la produse = 711 Venituri din producţia stocată (diferenţa favorabilă la produsele obţinute-suma trecută în *roşu*)	711 Venituri din producţia stocată = 348 Diferenţe de preţ la produse (diferenţa favorabilă la produsele obţinute-suma trecută în *negru*)
711 Venituri din producţia stocată = 348 Diferenţe de preţ la produse (diferenţa favorabilă la produsele vândute-suma trecută în *roşu*)	348 Diferenţe de preţ la produse = 711 Venituri din producţia stocată (diferenţa favorabilă la produsele vândute-suma trecută în *negru*)
711 Venituri din producţia stocată = 331 Produse în curs de execuţie (înregistrare la începutul perioadei următoare)	711 Venituri din producţia stocată = 331 Produse în curs de execuţie (înregistrare la începutul perioadei următoare)

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Notă

Comparând cele două modalităţi de realizare a înregistrărilor constatăm multe asemănări. Deosebirile apar numai la înregistrarea diferenţelor între preţul prestabilit, cu care s-a lucrat în timpul perioadei şi preţul efectiv determinat la sfârşitul perioadei. Aceste deosebiri apar numai în cazul diferenţelor favorabile, adică atunci când preţul efectiv este mai mic decât cel prestabilit.

În cazul diferenţelor nefavorabile nu se poate vorbi de două cazuri, suita înregistrărilor fiind cea din primul caz cu singura deosebire că sumele se înscriu în negru, nu în roşu deoarece influenţa asupra valorii produselor se face prin adunare nu prin scădere. În cadrul noului sistem contabil se doreşte renunţarea la înregistrările în roşu.

6.6 ÎNREGISTRAREA VÂNZĂRII MATERIILOR PRIME PRIN DOUĂ MODALITĂŢI: CU ŞI FĂRĂ APELAREA CONTULUI „MĂRFURI" (figura 6.6)

Varianta cu apelarea contului „Mărfuri"	Varianta fără apelarea contului „Mărfuri"
371 Mărfuri = 300 Materii prime (trecerea materiilor prime la mărfuri)	461 Debitori diverşi = % 7718 Alte venituri excepţionale din operaţiunile de gestiune 4427 TVA colectată (vânzarea materiilor prime)
411 Clienţi = % 707 Venituri din vânzarea mărfurilor 4427 TVA colectată (vânzarea mărfurilor)	5121 Conturi la bănci în lei = 461 Debitori diverşi (încasarea valorii materialelor vândute)

5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	300 Materii prime
(încasarea clienţilor)			(scăderea materiilor prime vândute)		
607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri			
(scăderea mărfurilor vândute)					

Notă

Comparând cele două variante, ajungem la concluzia că finalul înregistrărilor este acelaşi: sunt vândute materiile prime; se încasează valoarea lor; se scade gestiunea cu valoarea materiilor prime vândute. Apelarea însă la conturi diferite determină influenţe asupra informaţiilor ce le pot oferi respectivele conturi. Chiar şi din acest punct de vedere, ambele variante pot fi susţinute. După cum este ştiut materia primă este aprovizionată în scopul asigurării desfăşurării procesului de producţie, şi nu pentru vânzare. Din anumite motive o parte din materia primă poate fi vândută, deci sub formă de excepţie. Vânzarea sub formă de excepţie argumentează utilizarea variantei doi. Faptul că materia primă nu-şi mai păstrează destinaţia (utilizarea în procesul de producţie) ci intră în regimul de cumpărare-vânzare, argumentează varianta unu.

6.7 PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR DE CONSTITUIRE (SAU SPORIRE) ŞI ANULARE (SAU DIMINUARE) A PROVIZIOANELOR (figura 6.7)

Constituirea sau sporirea de provizioane			Anularea sau diminuarea de provizioane		
6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate	=	141 Provizioane reglementate	141 Provizioane reglementate	=	7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate
6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	1511 Provizioane pentru litigii	=	7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

Scanned with OKEN Scanner

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pt. riscuri şi cheltuieli	=	1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	=	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pt. riscuri şi cheltuieli	=	1513 Provizioane pt. cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii	1513 Provizioane pt. cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii	=	7812 Venituri din provizioane pt. riscuri şi cheltuieli
6862 Cheltuieli financiare privind provizioanele pt. riscuri şi cheltuieli	=	1514 Provizioane pt. pierderi din schimb valutar	1514 Provizioane pt. pierderi din schimb valutar	=	7862 Venituri financiare din provizioane pt. riscuri şi cheltuieli
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pt. deprecierea activelor circulante	=	390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pt. deprecierea activelor circulante	=	392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar	392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar	=	7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pt. deprecierea activelor circulante	=	394 Provizioane pentru deprecierea produselor	394 Provizioane pentru deprecierea produselor	=	7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	=	7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

Notă

Prin cele prezentate nu au fost epuizate toate cazurile de înregistrare a provizioanelor. Se remarcă însă paralelismul între

Scanned with OKEN Scanner

conturile de cheltuieli şi de venituri din provizioane, utilizate în formulele contabile. Exemplu, 6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate" şi 7874 „Venituri excepţionale din provizioane reglementate". Se constată că la constituirea unui provizion se debitează contul de cheltuieli şi se creditează contul de provizioane. La anularea provizionului se debitează contul de provizioane şi se creditează contul de venituri din provizioane.

Având în vedere această logică de ansamblu, înregistrările concrete se pregătesc ţinând seama de natura provizionului şi de denumirile şi simbolurile conturilor din planul de conturi.

6.8 PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR LA DOUĂ UNITĂŢI, CE LIVREAZĂ ŞI RESPECTIV SE APROVIZIONEAZĂ CU MĂRFURI, PENTRU CARE NU AU FOST ÎNTOCMITE FACTURILE (figura 6.8.)

Unitatea care livrează mărfuri fără factură			Unitatea care primeşte mărfuri fără factură		
418 Clienţi— facturi de întocmit	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor 4428 TVA neexigibilă	% 371 Mărfuri 4428 TVA neexigibilă	=	408 Furnizori— facturi nesosite
(livrarea mărfurilor fără factură)			(primirea de mărfuri fără factură)		
411 Clienţi	=	418 Clienţi— facturi de întocmit	403 Furnizori— facturi nesosite	=	401 Furnizori
şi			şi		
4428 TVA neexigibilă	=	4427 TVA colectată	4426 TVA deductibilă	=	4428 TVA neexigibilă
(întocmirea facturii pentru mărfurile livrate)			(primirea facturii pentru mărfurile aprovizionate)		
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei
(încasarea clienţilor)			(plata furnizorilor)		

Scanned with OKEN Scanner

Notă

Din cele prezentate se constată că pentru înregistrarea operaţiunilor de livrare şi aprovizionare cu mărfuri în cazul în care nu au fost întocmite facturile, se apelează la conturile 418 Clienţi—facturi de întocmit, 408 Furnizori—facturi nesosite şi 4428 TVA neexigibilă. Aceste conturi apar în plus faţă de înregistrările normale de livrare şi aprovizionare cu mărfuri (cazul în care sunt întocmite facturile).

Prezenţa conturilor menţionate în suita de înregistrări este de natură a consemna corect în contabilitate, toate operaţiunile aşa cum se desfăşoară, în mod cronologic.

După cum se constată, în final, rezultatul înregistrărilor este acelaşi şi anume: se livrează mărfurile şi se încasează valoarea lor plus taxa pe valoarea adăugată (la prima unitate) şi se primesc mărfurile plătindu-se valoarea lor plus taxa pe valoarea adăugată (la cea de a doua unitate).

6.9. PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR PRIVIND VÂNZAREA MĂRFURILOR ÎN RATE PRIN DOUĂ MODALITĂŢI: CU ŞI FĂRĂ APELAREA CONTURILOR DE CHELTUIELI ŞI VENITURI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS (figura 6.9.)

Varianta fără apelarea conturilor de cheltuieli şi venituri înregistrate în avans			Varianta cu apelarea conturilor de cheltuieli şi venituri înregistrate în avans		
411 Clienţi	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor 4428 TVA neexigibilă	411 Clienţi	=	% 472 Venituri înregistrate în avans 4428 TVA neexigibilă
(vânzarea mărfurilor)			(vânzarea mărfurilor)		
607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	471 Cheltuieli înrgistrate în avans	=	371 Mărfuri
(scăderea depozitului cu mărfurile vândute)			(scăderea depozitului cu mărfurile vândute)		

Scanned with OKEN Scanner

5121 Cont la bancă în lei = 411 Clienţi (încasarea ratelor)	5121 Cont la bancă în lei = 411 Clienţi (încasarea ratelor)
4428 TVA neexigibilă = 4427 TVA colectată (trecerea la TVA colectată cu ocazia încasării ratelor)	4428 TVA neexigibilă = 4427 TVA colectată (trecerea la TVA colectată cu ocazia încasării ratelor)
	607 Cheltuieli privind mărfurile = 471 Cheltuieli înregistrate în avans (trecerea la cheltuielile perioadei cu ocazia încasării ratelor)
	472 Venituri înregistrate în avans = 707 Venituri din vânzarea mărfurilor (trecerea la veniturile perioadei cu ocazia încasării ratelor)

Notă

Comparând cele două variante constatăm că varianta a doua solicită mai multe înregistrări. Acest lucru apare ca un dezavantaj. Avantajul este determinat de faptul că se face o delimitare corectă a cheltuielilor şi veniturilor ce trebuiesc cuprinse în cadrul unei perioade (luna de zile). Se contribuie astfel la respectarea principiului delimitării în timp a exerciţiilor financiare, în ceea ce priveşte afectarea cheltuielilor şi veniturilor. Pe aceste considerente se poate folosi varianta a doua.

În general alegerea unei soluţii sau alta de înregistrări contabile, depinde şi de cadrul legal în respectiva problemă.

Scanned with OKEN Scanner

6.10. PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR LA UNITATEA CARE OFERĂ ŞI LA UNITATEA CARE PRIMEŞTE MIJLOACE FIXE CU CHIRIE (figura 6.10.) (plata chiriei se face lunar)

La unitatea care oferă			La unitatea care primeşte		
461 Debitori diverşi	=	706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chirii	=	462 Creditori diverşi
(înregistrarea dreptului de creanţă din chirie, pe baza facturii)			(înregistrarea chiriei datorate în baza facturii)		
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	462 Creditori diverşi	=	5121 Conturi la bănci în lei
(încasarea chiriei)			(plata chiriei)		
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale			
(înregistrarea amortizării lunare)					
119 Repartizări la fondul de dezvoltare	=	111 Fondul de dezvoltare			
(constituirea fondului de dezvoltare cu valoarea amortizării)					

Notă

Urmărind înregistrările prezentate se constată că nu este implicat contul de mijloace fixe deoarece mijloacele fixe rămân în continuare în evidenţa proprietarului. Se constată de asemenea că amortizarea continuă să fie calculată şi înregistrată de proprietar. Cum este şi firesc,

Scanned with OKEN Scanner

chiria reprezintă pentru o unitate cheltuială iar pentru alta venit. Aşa cum s-a menţionat mijlocul fix dat cu chirie rămâne în evidenţa proprietarului. În evidenţa unităţii ce a primit mijlocul fix cu chirie, urmărirea se realizează cu ajutorul contului în afara bilanţului 8031 Mijloace fixe luate cu chirie. În debitul acestui cont se înregistrează, pe baza contractelor sau proceselor verbale de închiriere, valoarea de intrare a mijloacelor fixe luate cu chirie, iar în credit valoarea aceloraşi mijloace restituite în baza proceselor verbale de predare.

6.11. PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR LA UNITATEA CARE OFERĂ ŞI LA UNITATEA CARE PRIMEŞTE MIJLOACE FIXE CU CHIRIE (figura 6.11.) (plata chiriei se face pentru o perioadă mai lungă)

La unitatea care oferă			La unitatea care primeşte		
461 Debitori diverşi	=	472 Venituri înregistrate în avans	471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	462 Creditori diverşi
(înregistrarea dreptului de creanţă din chirie pe mai multe luni)			(înregistrarea chiriei datorate pe mai multe luni)		
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	462 Creditori diverşi	=	5121 Conturi la bănci în lei
(încasarea chiriei pe mai multe luni)			(plata chiriei pe mai multe luni)		
472 Venituri înregistrate în avans	=	706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans
(înregistrarea veniturilor din chirii aferente unei luni)			(înregistrarea cheltuielilor cu chiriile aferente unei luni)		
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale			
(înregistrarea amortizării lunare)					

Scanned with OKEN Scanner

119 Repartizări la fondul de dezvoltare	=	111 Fondul de dezvoltare	
(constituirea fondului de dezvoltare cu valoarea amortizării lunare)			

Notă

Din cele prezentate se constată că s-a făcut apel la conturile delimitative 471 Cheltuieli înregistrate în avans şi 472 Venituri înregistrate în avans. Acestea preiau, în funcţie de context, chiria pe o perioadă de mai multe luni, urmând ca diminuarea lor să se facă lună de lună cu o cotă parte. Procedându-se astfel se poate localiza la nivelul unei luni numai acele cheltuieli respectiv venituri ce corespund perioadei (o lună de zile).

6.12. PREZENTAREA PARALELĂ A ÎNREGISTRĂRILOR PRIVIND DEZMEMBRAREA MIJLOACELOR FIXE ŞI RECUPERAREA UNOR MATERIALE (figura 6.12.)

Cazul în care se consideră ca o operaţiune excepţională de gestiune			Cazul în care se consideră ca o operaţiune excepţională de capital		
6718 Alte cheltuieli excepţionale din operaţiunile de gestiune	=	% 3 xx 4 xx 5 xx	6728 Alte cheltuieli excepţionale de capital	=	% 3 xx 4 xx 5 xx
(înregistrarea cheltuielilor pentru dezmembrarea mijloacelor fixe)			(înregistrarea cheltuielilor pentru dezmembrarea mijloacelor fixe)		
3 xx	=	7718 Alte venituri excepţionale din operaţiunile de gestiune	3 xx	=	7728 Alte venituri excepţionale privind operaţiunile de capital
(înregistrarea materialelor recuperate din dezmembrarea mijloacelor fixe)			(înregistrarea materialelor recuperate din dezmembrarea mijloacelor fixe)		

Scanned with OKEN Scanner

%	=	212 Mijloace fixe	%	=	212 Mijloace fixe
281 Amortizarea mijloacelor fixe			281 Amortizarea mijloacelor fixe		
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		
471 Cheltuieli înregistrate în avans			471 Cheltuieli înregistrate în avans		
(înregistrarea scoaterii din uz a mijloacelor fixe dezmembrate)			(înregistrarea scoaterii din uz a mijloacelor fixe dezmembrate)		
119 Repartizări la fondul de dezvoltare	=	111 Fond de dezvoltare	119 Repartizări la fondul de dezvoltare	=	111 Fond de dezvoltare
(creşterea fondului de dezvoltare cu valoarea diferenţei dintre venituri şi cheltuieli apărute din operaţiunea de dezmembrare)			(creşterea fondului de dezvoltare cu valoarea diferenţei dintre venituri şi cheltuieli apărute din operaţiunea de dezmembrare)		
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans
(înregistrarea lunară a cotei părţi din amortizarea neînregistrată la scoaterea din uz a mijloacelor fixe-maxim o perioadă de 5 ani)			(înregistrarea lunară a cotei părţi din amortizarea neînregistrată la scoaterea din uz a mijloacelor fixe—maxim o perioadă de 5 ani)		
119 Repartizări la fondul de dezvoltare	=	111 Fond de dezvoltare	119 Repartizări la fondul de dezvoltare	=	111 Fond de dezvoltare
(creşterea fondului de dezvoltare cu amortizarea înregistrată lunar)			(creşterea fondului de dezvoltare cu amortizarea înregistrată lunar)		

Scanned with OKEN Scanner

Notă

Din înregistrările prezentate se poate constata modul cum sunt reflectate în contabilitate etapele scoaterii din uz a unui mijloc fix prin dezmembrarea acestuia şi recuperarea unor bunuri. Primul moment îl reprezintă dezmembrarea mijlocului fix ce presupune efectuarea de cheltuieli.

Într-o variantă aceste cheltuieli sunt tratate drept cheltuieli excepţionale de gestiune, în cealaltă variantă sunt considerate cheltuieli excepţionale de capital. Recuperarea unor bunuri se înregistrează la venituri cu separarea în cadrul celor două variante: venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune sau venituri excepţionale din operaţiuni de capital.

Şi într-o variantă şi în alta se compară veniturile cu cheltuielile, diferenţa înregistrându-se drept amortizare.

Amortizarea necalculată în momentul înregistrării scoaterii din uz a mijloacelor fixe se înregistrează la contul 471 Cheltuieli înregistrate în avans.

Acest cont se va credita lunar prin debitul contului 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor cu cota parte. Perioada de repartizare a cheltuielilor înregistrate în avans poate fi de 5 ani. Paralel se face şi înregistrarea de creştere a fondului de dezvoltare.

Sub formă de sinteză se poate aprecia că prezenţa celor două variante este determinată de modul cum este tratată operaţiunea de scoatere din uz a unor mijloace fixe, prin demolare, şi anume operaţiune de gestiune sau operaţiune de capital.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 7

ALGORITMI DE CALCUL UTILIZAŢI ÎN STABILIREA SUMELOR ÎNREGISTRATE ÎN CONTABILITATE

După cum este cunoscut, înregistrările contabile presupun determinarea conturilor ce se debitează şi respectiv se creditează şi a sumelor corespunzătoare. Pentru unele înregistrări se impun calcule suplimentare în scopul stabilirii sumelor ce participă la înregistrările contabile. În acest sens redăm, în cele ce urmează, o parte din algoritmii de calcul pentru determinarea unor sume solicitate de înregistrările contabile sau pentru verificarea sumelor deja calculate şi trecute în documentele justificative sau situaţii.

7.1 CALCULUL PREŢULUI MEDIU PONDERAT

Acest calcul este util pentru stabilirea preţului utilizat în determinarea ieşirilor de materiale.

Cunoscând faptul că bunurile economice pot intra în unitate la preţuri diferite, darea lor în consum impune calcularea unui preţ mediu (în cazul în care nu s-a apelat la altă metodă de stabilire a preţului pentru bunurile ieşite: FIFO, LIFO).

Formula de calcul pentru stabilirea preţului mediu ponderat apare astfel:

$$PMP = \frac{SI + I}{QI + Q}$$

Scanned with OKEN Scanner

unde:

PMP = preţul mediu ponderat
SI = valoarea stocului iniţial
I = valoarea intrărilor
QI = stocul iniţial
Q = cantitatea intrată

Cu acest preţ se vor înmulţi cantităţile ieşite.

Preţul mediu ponderat se determină fie după fiecare intrare, fie lunar.

În prezentarea oferită s-au făcut referiri la materiale. Asemănător se pune problema şi pentru mărfuri.

7.2 METODA FIFO ŞI LIFO

Aceste metode presupun a urmări ieşirile de materiale pe loturi, aşa cum au intrat, evaluarea făcându-se la costurile efectiv de achiziţie.

Metoda FIFO se traduce prin metoda „primei intrări — primei ieşiri". Prin acest procedeu evaluarea materialelor se face la preţul cel mai vechi şi lasă în stoc preţul cel mai nou.

Metoda LIFO se traduce prin metoda „ultimei intrări-primei ieşiri". Deci ieşirile se consideră că au fost efectuate în ordinea inversă intrărilor. Prin această metodă evaluarea materialelor ieşite se face la preţul cel mai nou şi se lasă în stoc la preţul cel mai vechi.

Metodele menţionate pot fi apelate şi în cazul mărfurilor, ambalajelor.

În condiţiile de instabilitate a preţurilor aplicarea unei metode sau alta determină influenţe într-un mod sau altul asupra cheltuielilor şi implicit asupra rezultatelor finale.

În cazul prelucrării manuale a datelor şi a unui număr mare de bunuri economice în cadrul unităţii, apelarea la cele două metode prezentate solicită un volum mare de muncă. Utilizarea tehnicii moderne de calcul în prelucrarea datelor rezolvă favorabil această problemă. În programele de prelucrare se au în vedere

Scanned with OKEN Scanner

următoarele criterii de selecţie: data şi cantitatea intrată; data şi cantitatea ieşită.

Metodele costului mediu ponderat (CMP) sau preţului mediu ponderat, „primei intrări — primei ieşiri" (FIFO) şi „ultimei intrări — primei ieşiri" (LIFO) sunt menţionate şi în Regulamentul de aplicare a legii contabilităţii. În aplicarea acestor metode trebuie să se aibă în vedere respectarea principiului permanenţei metodelor.

7.3 DETERMINAREA COEFICIENTULUI DE REPARTIZARE A DIFERENŢELOR DE PREŢ

După cum este cunoscut evaluarea şi înregistrarea în contabilitate, a materiilor prime, produselor şi a altor bunuri de natura stocurilor se poate face şi la preţuri standard (prestabilite), pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective, denumite preţuri de înregistrare, cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz. Diferenţele de preţ astfel stabilite, la intrarea bunurilor respective în patrimoniu, se înregistrează proporţional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor. În cazul în care evaluarea bunurilor materiale se face la preţuri standard (prestabilite), diferenţele între preţul de înregistrare şi costul de achiziţie, respectiv costul de producţie efectiv, se înregistrează distinct în contabilitate.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient ce se calculează pe baza formulei:

$$CR = \frac{SID + DI}{SI + I}$$

unde:

CR = coeficientul de repartizare
SID = soldul iniţial al diferenţelor de preţ
DI = diferenţele de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei

Scanned with OKEN Scanner

SI = soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare (prestabilit)

I = valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare (prestabilit)

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare determinându-se astfel suma absolută a diferențelor pentru bunurile ieșite.

La finele perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare (prestabilit), astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la cost de achiziție, respectiv de producție, după caz.

7.4 STABILIREA ADAOSULUI COMERCIAL PENTRU MĂRFURILE VÂNDUTE

Adaosul comercial reprezintă suma cuprinsă în prețul de vânzare, destinată acoperirii cheltuielilor de circulație (achiziție și desfacere) și asigurării beneficiului unității vânzătoare. Adaosul comercial se adaugă la prețul de cumpărare pentru a obține prețul de vânzare.

Principalele caracteristici ale sale sunt:

— mărimea adaosului comercial se stabilește de către unitatea vânzătoare, dar se negociază cu clientul în momentul negocierii prețului de vânzare care îl cuprinde;

— mărimea adaosului comercial fluctuează odată cu fluctuația prețului de vânzare;

— nivelul adaosului comercial se diferențiază în funcție de natura mărfurilor desfăcute.

Adaosul comercial se poate stabili procentual sau în sumă absolută (sumă fixă). În cazul adaosului comercial procentual, acesta se aplică la prețul de cumpărare, suma obținută se adaugă la acest preț de cumpărare, obținându-se prețul de vânzare.

Scanned with OKEN Scanner

Adaosul comercial înregistrat în contabilitate priveşte atât mărfurile ce se vând într-o perioadă cât şi mărfurile din stoc. În aceste condiţii se impune o împărţire a adaosului în mod corespunzător: pentru mărfurile vândute şi pentru mărfurile din stoc. Pentru rezolvarea acestui aspect se determină procentul mediu de adaos comercial după formula:

$$PMA = \frac{(AMS + AI) \times 100}{SI + I}$$

unde:

PMA = procentul mediu de adaos
AMS = adaosul mărfurilor în stoc
AI = adaosul comercial pentru mărfurile intrate
SI = soldul iniţial al mărfurilor la preţ de cumpărare
I = valoarea mărfurilor intrate la preţ de cumpărare

Cu acest procent de adaos se înmulţeşte valoarea mărfurilor vândute la preţ de cumpărare, determinându-se adaosul comercial pentru mărfurile vândute.

Un calcul eronat al repartizării adaosului comercial pentru mărfurile în stoc şi pentru cele vândute influenţează rezultatul final adică profitul obţinut de unitatea economică, deoarece adaosul comercial pentru mărfurile vândute reprezintă sursa de acoperire a cheltuielilor şi de obţinere a profitului.

În situaţia în care evaluarea mărfurilor se face la preţ de vânzare, apare necesitatea folosirii categoriei economice de rabat comercial.

Rabatul comercial are acelaşi conţinut şi scop ca adaosul. În sumă absolută adaosul şi rabatul sunt egale. Se deosebesc însă procentual deoarece baza de calcul este diferită:

— procentul de adaos se aplică la preţul de cumpărare al mărfii, suma obţinută adăugându-se la acesta pentru a obţine preţul de vânzare;

— procentul de rabat se aplică la preţul de vânzare, suma rezultată scăzându-se din acesta pentru a determina preţul de cumpărare.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru repartizarea corectă a rabatului comercial pentru mărfurile din stoc şi pentru cele vândute se face apel la procentul mediu de rabat comercial după formula:

$$PMR = \frac{(RMS + RI) \times 100}{SI + I}$$

unde:

PMR = procentul mediu de rabat
RMS = rabatul mărfurilor din stoc
RI = rabatul comercial pentru mărfurile intrate
SI = soldul iniţial al mărfurilor la preţ de vânzare
I = valoarea mărfurilor intrate la preţ de vânzare

În contabilitate nu există un cont ce poartă numele de adaos comercial sau rabat comercial, înregistrarea realizându-se prin contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri", având însă aceeaşi semnificaţie.

După cum s-a putut constata în determinarea adaosului comercial, respectiv rabatului comercial, se utilizează două baze de calcul: preţul de cumpărare sau preţul de vânzare după cum evidenţa mărfurilor se ţine la preţ de cumpărare sau de vânzare.

În cazul evidenţei mărfurilor la preţ de cumpărare nu este necesară prezenţa unui cont care să urmărească special adaosul comercial. Adaosul comercial este urmărit numai la mărfurile vândute, cu ajutorul contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" (suma nefiind diferenţiată în preţul de cumpărare şi adaos comercial) Adaosul comercial pentru mărfurile vândute apare ca diferenţă dintre creditul contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" şi creditul contului 371 „Mărfuri". Creditul contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" oferă preţul de vânzare iar creditul contului 371 „Mărfuri" preţul de cumpărare al mărfurilor vândute.

Scanned with OKEN Scanner

Cele relatate mai sus reies din următoarea suită de înregistrări:

%	=	401
371		
4426		
(primirea de mărfuri)		
5311	=	%
		707 (la preţ de vânzare)
		4427
(vânzarea de mărfuri)		
607	=	371 (la preţ de cumpărare)
(scăderea depozitului cu valoarea mărfurilor vândute)		

În cazul evidenţei mărfurilor la preţ de vânzare se impune prezenţa contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" care urmăreşte separat rabatul comercial.

Pentru a demonstra cele menţionate apelăm la un exemplu în care datele de pornire sunt:

Intrări de mărfuri:

— intrarea I
  — costul mărfurilor 150.000 lei
  — procent adaos 15%
— intrarea II
  — costul mărfurilor 250.000 lei
  — procent adaos 21%

Vânzări de mărfuri

— vânzarea I
  — preţ de vânzare 26.000 lei
— vânzarea II
  — preţ de vânzare 140.000 lei
— vânzarea III
  — preţ de vânzare 320.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Situaţia iniţială

— soldul mărfurilor la preţ de vânzare 236.000 lei
— soldul adaosului comercial 36.000 lei

În figura 7.1 se prezintă suita de înregistrări ce rezolvă problema dată, iar în figura 7.2 situaţia conturilor rezultată din înregistrările contabile.

Trebuie remarcat că la determinarea rabatului comercial pentru mărfurile vândute, necesar în formula de la operaţiunea 8 (figura 7.1) s-a apelat la formula menţionată de determinare a procentului mediu de rabat (PMR). Aceasta în cazul concret apărând astfel:

$$PMR = \frac{(36.000 + 75.000) \times 100}{236.000 + 475.000} = \frac{111.000 \times 100}{711.000} = 15,61\%$$

Acest coeficient de rabatul comercial (15,61%) se înmulţeşte cu valoarea mărfurilor vândute la preţ de vânzare (486.000 lei) obţinându-se rabatul aferent mărfurilor vândute adică 75.865 lei.

În cazul în care calculele şi înregistrările sunt deja făcute, verificarea se poate face beneficiind de datele din conturi sau din balanţa de verificare. În acest sens se împarte soldul creditor al contului de Diferenţe de preţ (contul 378) la soldul debitor al contului de Mărfuri (contul 371) obţinându-se procentul de rabat pentru mărfurile din stoc. În cazul analizat formula apare astfel:

$$PRMS = \frac{35.135 \times 100}{225.000} = 15,61\%$$

unde:
PRMS = procentul de rabat pentru mărfurile din stoc

Scanned with OKEN Scanner

SUITA DE ÎNREGISTRĂRI CE REZOLVĂ PROBLEMA DATĂ (figura 7.1)

Nr. op.	Explicaţie	Formula contabilă			Suma
1.	Aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori (I)	% 371 4426	=	401	177.000 150.000 27.000
2.	Înregistrarea adaosului comercial pentru mărfurile aprovizionate —15%	371	=	378	22.500
3.	Aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori (II)	% 371 4426	=	401	295.000 250.000 45.000
4.	Înregistrarea adaosului comercial pentru mărfurile aprovizionate — 21%	371	=	378	52.500
5.	Vânzarea mărfurilor (I)	5311	=	% 707 4427	30.680 26.000 4.680
6.	Vânzarea mărfurilor (II)	5311	=	% 707 4427	165.200 140.000 25.200
7.	Vânzarea mărfurilor (III)	5311	=	% 707 4427	377.600 320.000 57.600
8.	Scăderea depozitului cu mărfurile vândute: 26.000 + 140.000 + 320.000 = 486.000	% 607 378	=	371	486.000 410.135 75.865

SITUAŢIA ÎN CONTURI (figura 7.2)

371 Mărfuri

(SI)	236.000	(8)	486.000
(1)	150.000		
(2)	22.500		
(3)	250.000		
(4)	52.500		
(R)	475.000		
(TR)	711.000	(SF)	225.000

378 Diferenţe de preţ la mărfuri

(8)	75.865	(SI)	36.000
		(2)	22.500
		(4)	52.500
		(R)	75.000
(SF)	35.135	(TR)	111.000

Scanned with OKEN Scanner

401 Furnizori

		(1)	177.000
		(3)	295.000

4426 TVA deductibilă

(1)	27.000		
(3)	45.000		

4427 TVA colectată

		(5)	4.680
		(6)	25.200
		(7)	57.600

5311 Casa în lei

(SI)	5.000		
(5)	30.680		
(6)	165.200		
(7)	377.600		

607 Cheltuieli privind mărfurile

(8)	410.719		

707 Venituri din vânzarea mărfurilor

		(5)	26.000
		(6)	140.000
		(7)	320.000
			486.000

Legendă
R = rulaj; TR = total rulaj; SI = sold iniţial;
SF = sold final

Un alt calcul se referă la determinarea rabatului comercial utilizat pentru mărfurile vândute. În acest sens se împarte rulajul debitor al contului de Diferenţe (cont 378) la rulajul creditor al contului de Mărfuri (contul 371) obţinându-se procentul de rabat pentru mărfurile vândute. În cazul concret formula de calcul apare astfel:

$$PRMV = \frac{75.865 \times 100}{486.000} = 15,61\%$$

unde: PRMV = procentul de rabat pentru mărfurile vândute.

Scanned with OKEN Scanner

Se constată, cum este şi firesc, că cele două procente de rabat (pentru mărfurile din stoc şi pentru mărfurile vândute) sunt egale, adică 15,61 %.

7.5 TRANSFORMAREA PROCENTULUI DE ADAOS ÎN PROCENT DE RABAT ŞI INVERS

După cum s-a precizat, deosebiri din punct de vedere al conţinutului economic, între adaos comercial şi rabat comercial nu sunt. Deosebirile apar numai prin modul de calcul (procentul de adaos se aplică la preţul de cumpărare al mărfii, suma rezultată adăugându-se la acesta pentru a obţine preţul de vânzare, iar procentul de rabat se aplică la preţul de vânzare, suma rezultată scăzându-se din aceasta pentru a determina preţul de cumpărare). În aceste condiţii apare necesitatea transformării procentului de adaos în procent de rabat şi invers.

Pentru transformarea adaosului în rabat se utilizează procedeul sutei majorate, adică:

$$PR = \frac{100 \times PA}{100 + PA}$$

unde: PR = procentul de rabat
PA = procentul de adaos.

Pentru transformarea rabatului în adaos se utilizează procedeul sutei micşorate, adică:

$$PA = \frac{100 \times PR}{100 - PR}$$

(notaţiile sunt cele de mai sus).

Exemplu:

— preţul de cumpărare: 150.000 lei
— procent adaos comercial: 11%

Suma absolută a adaosului comercial rezultă din calculul:

$$\frac{150.000 \times 11}{100} = 16.500 \text{ lei}$$

Scanned with OKEN Scanner

Preţul de vânzare rezultă din calculul următor:

$$150.000 + 16.500 = 166.500 \text{ lei}$$

Dacă dorim transformarea procentului de adaos comercial în procent de rabat comercial efectuăm calculul:

$$\frac{100 \times 11}{100 + 11} = 9,91$$

Pentru a determina suma absolută a rabatului comercial înmulţim preţul de vânzare cu procentul de rabat:

$$\frac{166.500 \times 9,91}{100} = 16.500 \text{ lei}$$

Prin cele menţionate se constată că suma absolută a adaosului şi rabatului comercial este aceeaşi (în cazul nostru 16.500 lei).

7.6 CALCULUL REDUCERILOR DE PREŢ LA MĂRFURI

Reducerile de preţ pot fi de două feluri:

— reduceri comerciale

— reduceri financiare

Reducerile comerciale pot fi: bonificaţii, remize, risturne.

Bonificaţiile sunt reduceri de preţ acordate de furnizori, clientului pentru unele defecte de calitate ale mărfurilor.

Remizele sunt reduceri acordate asupra preţului de vânzare cuvenit, în funcţie de cantitatea de marfă vândută, se calculează în general prin aplicarea unui procent asupra preţului de vânzare.

Risturnele reprezintă reduceri de preţ calculate asupra ansamblului de operaţii efectuate cu acelaşi client.

Reducerile financiare apar sub forma sconturilor. Sconturile sunt reduceri acordate de furnizor clientului pentru plata înainte de termen.

Scanned with OKEN Scanner

Reducerile menţionate sunt precizate de regulă sub formă de procent urmând ca acesta să se înmulţească cu baza de calcul pentru a determina suma absolută a reducerii.

Exemplu:

— valoarea mărfurilor vândute: 250.000 lei

— remiză: 1,5%

— valoarea reducerii va fi: $\frac{250.000 \times 1,5}{100} = 3.750$ lei

Reducerile cu caracter comercial (bonificaţii, remize şi risturne) se pot trece în aceeaşi factură în care se trece marfa sau ulterior printr-o factură distinctă.

Dacă reducerile se facturează odată cu marfa se produc următoarele influenţe:

— la vânzător se reduce valoarea mărfurilor la preţ de vânzare ce se înregistrează în contul de „Venituri din vânzarea mărfurilor" (cont 707).

— la client se reduce valoarea mărfurilor înregistrată în contul „Mărfuri" (cont 371)

Dacă reducerile cu caracter comercial se facturează ulterior facturării mărfurilor, acestea se înregistrează distinct astfel;

— reducerile acordate la „Alte cheltuieli de exploatare" (cont 658);

— reducerile obţinute la „Alte venituri din exploatare" (cont 758).

Reducerile financiare, indiferent de momentul acordării sau obţinerii lor (odată cu marfa sau ulterior) nu influenţează preţul mărfurilor. Ele reprezintă după caz cheltuieli financiare (pentru vânzător) sau venituri financiare (pentru cumpărător). În concret sunt înregistrate în contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate" sau 767 „Venituri din sconturi obţinute".

7.7 CALCULE CE PRIVESC TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ (T.V.A.)

După cum este cunoscut taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect ce se stabileşte asupra operaţiunilor ce privesc transferul proprietăţii bunurilor şi prestărilor de servicii.

Scanned with OKEN Scanner

Cota de impozitare este de 18%, pentru operaţiunile impozabile şi zero pentru operaţiunile de export.

TVA datorată statului se calculează ca diferenţă între TVA facturată pentru bunurilor livrate sau serviciile prestate şi TVA aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate.

În operaţiunile ce privesc TVA intervin mai multe calcule după cum urmează:

Calculul valorii TVA

Determinarea valorii absolute a TVA se realizează prin înmulţirea valorii bunurilor livrate sau serviciilor prestate cu 18%. Exemplu: în factură se înscrie valoarea bunurilor livrate de 150.000 lei; TVA va fi trecută în factură la valoarea de 27.000 lei (adică 150.000 x 18%). Această sumă va fi înregistrată de întreprinderea ce livrează bunurile, în contabilitate, în creditul contului TVA colectată, iar la întreprinderea ce primeşte aceste bunuri în procesul de aprovizionare, se înregistrează în debitul contului TVA deductibilă (vezi înregistrările contabile privitoare la TVA).

În cadrul unei întreprinderi se va lucra cu TVA colectată şi cu TVA deductibilă deoarece vinde produse sau servicii şi primeşte bunuri sau servicii. Diferenţa între TVA colectată şi TVA deductibilă se înregistrează în contul TVA de plată, suma fiind virată statului.

În cazul în care valoarea calculată pentru un bun cumpărat cuprinde şi TVA fără să se menţioneze suma absolută a acesteia, la înregistrarea în contabilitate trebuie să se determine cât din suma totală, trecută în document, este valoarea bunului respectiv şi cât reprezintă TVA. În această situaţie se înmulţeşte valoarea totală trecută în document cu 15,254%.

Acest procent este obţinut din formula:

$$\frac{18 \times 100}{18 + 100} = 15{,}254$$

Scanned with OKEN Scanner

Sintetizând, putem menţiona că pentru determinarea TVA aferentă bunurilor sau serviciilor se aplică una din cele două formule:

$$TVA = VB1 \times 18\%$$
$$TVA = VB2 \times 15{,}254\%$$

unde:

TVA = suma absolută a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor sau serviciilor supuse TVA;
VB1 = valoarea bunurilor sau serviciilor fără TVA.
VB2 = valoarea bunurilor sau serviciilor inclusiv TVA.

Calcularea pro-ratei pentru TVA deductibilă

După cum s-a menţionat, TVA deductibilă se scade din TVA colectată, diferenţa fiind TVA de plată.

Dacă unitatea produce şi livrează bunuri ce sunt scutite de TVA, este necesar a se determina pro-rata pentru TVA deductibilă. În felul acesta dreptul de deducere a TVA nu mai este total ci parţial în funcţie de pro-rată.

Formula pentru determinarea pro-ratei este:

$$PR = \frac{ONS \times 100}{TO}$$

unde: PR = pro-rata;
ONS = operaţiuni nescutite de TVA;
TO = total operaţiuni.

Această pro-rată se înmulţeşte cu TVA deductibilă şi numai rezultatul va fi scăzut din TVA colectată.

În aceste condiţii formula generală pentru determinarea TVA de plată este:

$$TVAP = TVAC - (TVAD \times PR)$$

unde:

TVAP = TVA de plată;
TVAC = TVA colectată;

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

TVAD = TVA deductibilă;

PR = pro-rata.

În cazul exportului există posibilitatea de scădere a TVA deductibilă, deşi pentru bunurile exportate TVA este zero. În acest context este posibil să apară TVA de recuperat, deoarece TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată (provenită de la bunurile livrate la intern). Pentru înregistrarea TVA de recuperat se apelează la contul 4424 ce poartă acelaşi nume.

În figura 7.3 se prezintă modul de determinare a taxei pe valoarea adăugată la 4 unităţi ce au legături între ele de vânzare cumpărare. Se prezintă deasemenea înregistrările ce au loc în contabilitate.

	UNITATEA A unitatea ce oferă materii prime	**UNITATEA B unitatea ce fabrică produse**		**UNITATEA C unitatea ce vinde cu ridicata**		**UNITATEA D unitatea ce vinde cu amănuntul**	
Valoarea bunurilor ieşite respectiv intrate	**1 500**	**1 500**	**2 200**	**2 200**	**2 500**	**2 500**	**2 800**
TVA 18% corespunzător	**1 500 × 18% = = 270**	**1 500 × 18% = 270**	**2 200 × 18% = 396**	**2 200 × 18% = 396**	**2 500 × 18% = 450**	**2 500 × 18% = 450**	**2 800 × 18% = 504**

Scanned with OKEN Scanner

	Unitatea A unitatea ce oferă materii prime	Unitatea B unitatea ce fabrică produse		Unitatea C unitatea ce vinde cu ridicata		Unitatea D unitatea ce vinde cu amănuntul	
Cum este denumită TVA la unitatea respectivă	TVA colectată	TVA deductibilă	TVA colectată	TVA deductibilă	TVA colectată	TVA deductibilă	TVA colectată
Care este formula contabiilă	411 = % 1 770 701 1 500 4427 270	% = 401 1770 300 1500 4426 270 411 = % 2596 701 2200 4427 396		% = 401 2 596 371 2200 4426 396 411 = % 2950 707 2500 4427 450		% = 401 2 950 371 2500 4426 450 5311 = % 3304 707 2800 4427 504	
Înregistrarea închiderii TVA colectat, TVA deductibilă şi stabilirea TVA de plată pentru unităţile B, C şi D (la unitatea A lipsesc datele pentru TVA deductibilă)		4427 = % 396 4426 270 4423 126		4427 = % 450 4426 396 4423 54		4427 = % 504 4426 450 4423 54	
Înregistrarea plăţii TVA		4423 = 5212 126		4423 = 5121 54		4423 = 5121 54	

Figura 7.3. Modul de determinare a taxei pe valoarea adăugată şi înregistrările contabile adecvate.

7.8 STABILIREA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ NEEXIGIBILĂ PENTRU MĂRFURILE VÂNDUTE

În cazul evaluării mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA se impune însumarea a trei elemente: costul efectiv de achiziţie, adaosul comercial şi TVA.

Costul efectiv de achiziţie se înregistrează prin debitarea contului 371 Mărfuri şi creditarea contului 401 Furnizori. Ataşarea la acest preţ a adaosului comercial se face prin debitarea contului 371 Mărfuri şi creditarea contului 378 Diferenţe de preţ la mărfuri. Ultimul element ce se adaugă pentru a se obţine preţul cu care se va vinde marfa la consumator este, după cum s-a precizat taxa pe valoarea adăugată (TVA). Acest lucru se realizează prin debitarea contului 371 Mărfuri şi creditarea contului 4428 TVA neexigibilă.

Adaosul comercial şi TVA neexigibilă înregistrate în contabilitate privesc atât mărfurile rămase în stoc cât şi mărfurile vândute într-o perioadă de timp. În această situaţie se impune o împărţire a celor două componente, proporţional, pentru mărfurile vândute şi pentru mărfurile din stoc.

În scopul rezolvării acestor aspecte se determină procentul mediu de rabat şi procentul mediu de TVA neexigibilă.

Modul de determinare al procentului mediu de rabat şi de repartizare a rabatului comercial pentru mărfurile vândute şi pentru mărfurile din stoc este la fel cu prezentarea anterioară.

În principiu maniera de stabilire a procentului mediu pentru TVA neexigibilă şi repartizarea acesteia pe cele două destinaţii se aseamănă cu calculele pentru rabatul comercial. Deosebirea apare numai în ceea ce priveşte elementele ce participă la calcule.

Procentul mediu de TVA neexigibilă se determină după formula:

$$PMT = \frac{(TVAS + TVAI) \times 100}{SI + I}$$

unde:

PMT = procentul mediu pentru TVA neexigibilă

TVAS = TVA pentru mărfurile din stoc

TVAI = TVA pentru mărfurile intrate

SI = soldul iniţial al mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA

Scanned with OKEN Scanner

I = valoarea mărfurilor intrate la preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA

Procentul mediu de TVA neexigibilă ce rezultă pe baza calculului menţionat serveşte la determinarea TVA pentru mărfurile vândute. În acest scop se poate apela la două variante de determinare a TVA pentru mărfurile vândute:

— înmulţirea procentului de TVA cu valoarea mărfurilor vândute la preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA;

— înmulţirea procentului de TVA cu valoarea mărfurilor din stoc, la sfârşitul perioadei, la preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA şi diminuarea cu valoarea rezultată a soldului contului TVA neexigibilă de la sfârşitul perioadei.

Se poate apela la ambele varainte, în felul acesta putându-se face şi un control asupra corectei repartizări a TVA neexigibilă asupra mărfurilor din stoc şi asupra mărfurilor vândute.

Din cele relatate se poate deduce faptul că prin contul 4428 TVA neexigibilă se rezolvă problema înregistrărilor ce privesc încărcarea şi scăderea gestiunii de mărfuri şi nu determinarea TVA de plată sau eventual TVA de recuperat, acest lucru se rezolvă prin conturile 4427 şi 4426.

Pentru a demonstra cele menţionate apelăm la un exemplu în care datele de pornire sunt:

Situaţia iniţială:

— soldul contului 371 Mărfuri: 177.000 lei (preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA);

— soldul contului 378 Diferenţe de preţ la mărfuri: 21.000 lei;

— soldul contului 4428 TVA neexigibilă 27.000 lei.

Întrări de mărfuri:

— intrarea 1

  — costul mărfurilor: 80.000 lei;

  — adaos comercial: 20%;

  — TVA: 18%;

— intrarea 2

  — costul mărfurilor: 120.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

— adaos comercial; 16%;

— TVA: 18%;

Vânzări de mărfuri:

— vânzarea 1 (preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA): 70.800 lei;

— vânzarea 2 (preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA): 182.900 lei.

Având în vedere cele menţionate se cere: înregistrarea intrărilor; înregistrarea vânzărilor de mărfuri; închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri din vânzarea mărfurilor; verificare dacă procentele de rabat şi respectiv de TVA neexigibilă sunt aceleaşi atât pentru mărfurile vândute cât şi pentru mărfurile din stoc.

În figura 7.4 se prezintă suita de înregistrări ce rezolvă problema dată, iar în figura 7.5 se prezintă situaţia din conturi.

SUITA DE ÎNREGISTRĂRI CE REZOLVĂ PROBLEMA DATĂ (figura 7.4)

Nr.	Explicaţie	Formula contabilă			.Suma
1	Aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori (I)	% 371 4426	=	401	94.400 80.000 14.400
2	Înregistrarea adaosului comercial pentru mărfurile aprovizionate 20%	371	=	378	16.000
3	Înregistrarea măririi preţului mărfurilor cu valoarea TVA 18%	371	=	4428	17.280
4	Aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori (II)	% 371 4426	=	401	141.600 120.000 21.600
5	Înregistrarea adaosului comercial pentru mărfurile aprovizionate 16%	371	=	378	19.200
6	Înregistrarea măririi preţului mărfurilor cu valoarea TVA 18%	371	=	4428	25.056

Scanned with OKEN Scanner

Nr.	Explicaţie	Formula contabilă			Suma
7	Vânzarea mărfurilor (I)	5311	=	% 707 4427	70.800 60.000 10.800
8	Vânzarea mărfurilor (II)	5311	=	% 707 4427	182.900 155.000 27.900
9	Scăderea gestiunii cu mărfurile vândute	% 607 4428 378	=	371	253.700 183.630 38.700 31.370
10	Închiderea contului de cheltuieli	121	=	607	183.630
11	Închiderea contului de venituri	707	=	121	215.000
12	Stabilirea TVA de plată	4427	=	% 4426 4423	38.700 36.000 2.700

SITUAŢIA DIN CONTURI (figura 7.5)

371 Mărfuri

(SI)	177.000	(9)	253.700
(1)	80.000		
(2)	16.000		
(3)	17.280		
(4)	120.000		
(5)	19.200		
(6)	25.056		
(R)	277.536	(R)	253.700
(TR)	454.536	(SF)	200.836

401 Furnizori

		(SI)	20.000
		(1)	94.400
		(4)	141.600
		(R)	236.000
(SF)	256.000	(TR)	256.000

4426 TVA deductibilă

(1)	14.400	(12)	36.000
(4)	21.600		
(R)	36.000	(R)	36.000

4428 TVA neexigibilă

(9)	38.700	(SI)	27.000
		(3)	17.280
		(6)	25.056
(R)	38.700	(R)	42.336
(SF)	30.636	(TR)	69.336

Scanned with OKEN Scanner

5311 Casa în lei

(SI)	10.000		
(7)	70.800		
(8)	182.900		
(R)	253.700		
(TR)	263.700	(SF)	263.700

707 Venituri din vânzarea mărfurilor

(11)	215.000	(7)	60.000
		(8)	155.000
(R)	215.000	(R)	215.000

607 Cheltuieli privind mărfurile

(9)	183.630	(10)	183.630
(R)	183.630	(R)	183.630

121 Profit şi pierdere

(10)	183.630	(11)	215.000
(R)	183.630	(R)	215.000

378 Diferenţe de preţ

(9)	31.370	(SI)	21.000
		(2)	16.000
		(5)	19.200
(R)	31.370	(R)	35.200
(SF)	24.830	(TR)	56.200

4427 TVA colectată

(12)	38.700	(7)	10.800
		(8)	27.900
(R)	38.700		
		(R)	38.700

Pentru a efectua înregistrările din figura 7.4 s-a făcut apel la mai multe calcule:

$$PMT = \frac{(27.000 + 42.336) \times 100}{177.000 + 277.536} = \frac{69.336 \times 100}{454.536} = 15{,}254\%$$

PMT = procentul mediu de TVA neexigibilă

TVA pentru mărfurile vândute = 253.700 × 15,254 = 38.700 lei

Valoarea mărfurilor vândute mai puţin TVA = 253.700 – 38.700 = 215.000 lei

PMR (procentul mediu de rabat)

$$= \frac{(21.000 + 35.200) \times 100}{(177.000 - 27.000) + (277.536 - 42.336)} = \frac{56.200 \times 100}{150.000 + 235.200} =$$

$$= \frac{56.200 \times 100}{385.200} = 14{,}59\%$$

Scanned with OKEN Scanner

Rabat pentru mărfurile vândut $= 215.000 \times 14,59\% = 31.370$ lei

Verificare

Procentul de TVA pentru mărfurile din stoc $= \frac{24.830 \times 100}{200.836} = 15,254\%$

Procentul mediu de rabat pentru mărfurile din stoc $= \frac{24.830 \times 100}{200.836 - 30.630} = 14,59\%$

Cunoscând valoarea mărfurilor vândute la preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA adică 253.700 lei şi TVA neexigibilă corespunzătoare adică 38.700 lei se poate determina prin scădere, valoarea mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul (fără TVA). Această valoare este 215.000 lei (adică 253.700—38.700).

Dacă această valoare este diminuată cu suma ce corespunde rabatului pentru mărfurile vândute, obţinem costul efectiv al mărfurilor vândute adică suma cu care se debitează contul 607 Cheltuieli privind mărfurile. În cazul concret suma este 183.630 lei (adică 215.000—31.370).

După cum s-a observat au fost făcute şi calcule de verificare pentru a se vedea dacă procentele de TVA şi respectiv de rabat pentru mărfurile din stoc sunt aceleaşi ca şi pentru mărfurile vândute. Acest lucru a fost confirmat (unele mici abateri apar din rotunjire la calcule).

Din exemplul analizat se poate spune că nu mai era nevoie de determinare a procentului de TVA deoarece este cel cunoscut de 18%, când se utilizează ca bază de calcul preţul de vânzare fără TVA şi respectiv 15,254% când se utilizează preţul de vânzare în care este inclus şi TVA. Este corectă această apreciere însă demonstraţia făcută are în vedere şi cazul general în care se utilizează procente diferite de TVA.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care sistemul de evidenţă ce priveşte urmărirea vânzării mărfurilor, este organizat în aşa fel încât se poate determina corect TVA pentru mărfurile vândute, acesta poate fi preluat din contul 4427 TVA colectată (bineînţeles numai pentru operaţiunea de debitare a contului 4428 TVA neexigiblă).

Cele prezentate prin comentarii şi prin exemple sunt de natură a remarca importanţa determinării corecte a valorii absolute a TVA neexigibilă şi rabat comercial aferente mărfurilor vândute şi a celor din stoc. Calculele eronate sunt de natură a influenţa într-un mod sau altul rezultatul perioadei. De aceea este necesar ca respectivelor înregistrări şi calcule să li se acorde importanţa necesară.

7.9 CALCULUL AMORTIZĂRII IMOBILIZĂRILOR

Amortizarea din punct de vedere contabil reprezintă o micşorare a valorii mijloacelor fixe ca urmare a folosirii lor. Prin amortizare se pregăteşte înlocuirea unui mijloc fix cu un altul, deci refacerea patrimoniului. Amortizarea apare deci ca o sursă de autofinanţare.

Amortizarea este cuprinsă în cheltuieli deci este şi o problemă fiscală, pentru că influenţează rezultatul (beneficiul).

Amortizarea se calculează în funcţie de timp, de perioada de funcţionare a mijlocului fix. Durata de amortizare este stabilită în ani prin lege. Aceste perioade de funcţionare sunt schimbate tot prin lege, de regulă până la 5 ani.

Unităţile economice sunt obligate să amortizeze mijloacele fixe, conform legii, aplicând unul din regimurile de amortizare: amortizarea lineară, amortizarea degresivă, amortizarea accelerată.

Amortizarea lineară sau metoda cotelor constante presupune existenţa unor sume egale pe toată perioada de funcţionare a mijlocului fix. Amortizarea anuală se determină împărţind valoarea mijlocului fix la perioada de funcţionare după formula:

$$AA = \frac{VMF}{D}$$

unde: AA = amortizarea anuală
VMF = valoarea mijlocului fix

Scanned with OKEN Scanner

D = durata de funcţionare a mijlocului fix eprimată în ani

Amortizarea se poate determina şi înmulţind cota de amortizare cu valoarea mijlocului fix. Cota de amortizare, la rândul său, se determină după formula:

$$CA = \frac{100}{D} \times 100$$

unde:

CA = cota de amortizare

D = durata de funcţionare a mijlocului fix exprimată în ani

Exemplu:

Un mijloc fix are valoarea de 1.000.000 lei, durata de funcţionare stabilită prin lege este de 5 ani.

În acest caz cota anuală de amortizare este 200.000 lei adică 1.000.000 împărţit la 5.

Amoritzarea poate fi determinată şi apelând la cota anuală de amortizare. Această cotă, în cazul concret, este 20% adică 100 împărţit la 5. Cota de amortizare, 20%, se înmulţeşte cu 1.000.000 lei (valoarea mijlocului fix) obţinându-se aceiaşi sumă adică 200.000 lei (amortizarea anuală).

Cunoscând amortizarea anuală în sumă absolută se poate determina amortizarea lunară prin împărţirea la 12 (numărul de luni din an). În cazul concret amortizarea lunară este 16.666 lei (adică 200.000 împărţit la 12).

Amortizarea ce se include în cheltuielile de exploatare se determină în funcţie de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază. Diferenţa de amortizare va fi trecută pe cheltuieli excepţionale şi nu se va lua în calcul la determinarea impozitului pe profit.

Dacă în exemplul luat, gradul de utilizare al mijloacelor fixe de bază ar fi de 80% atunci amortizarea lunară de 16.666 lei s-ar împărţi astfel:

— 13.333 lei, se include în cheltuielile de exploatare

— 3.333 lei, se include în cheltuielile excepţionale.

Pe baza calculelor menţionate înregistrarea în contabilitate apare astfel:

Scanned with OKEN Scanner

% = 281		16.666
6811		13.333
6871		3.333

unde:

6811 = Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6871 = Cheltuieli excepţionale privind amoritzarea imobilizărilor
281 = Amortizări privind imobilizările corporale

Paralel cu înregistrarea amortizării se înregistrează şi constituirea fondului de dezvoltare prin debitarea contului 119 Repartizări la fondul de dezvoltare şi creditarea contului 111 Fond de dezvoltare.

Amortizarea degresivă constă în practicarea unei amortizări mai mari în primii ani de funcţionare a mijlocului fix. Acest lucru se realizează prin multiplicarea cotelor de amortizare lineară cu unul din coeficienţii:
1,5 (la o durată de funcţionare a mijlocului fix între 2—5 ani);
2 (la o durată între 5—10 ani);
2,5 (la o durată de peste 10 ani).

Exemplu, dacă durata de funcţionare a mijlocului fix este de 5 ani înseamnă că amortizarea lineară anuală este de 20% (100 împărţit la 5). Această cotă de amortizare se amplifică cu 1,5 (coeficientul pentru perioada 2—5 ani) obţinându-se coeficientul de amortizare de 30% (adică 20 × 1,5).

În cazul concret coeficientul de 30% se aplică la început la valoarea de intrare iar apoi la valoarea netă. Acest calcul se continuă până când amortizarea calculată devine inferioară celei lineare.

În continuare valoarea neamortizată a mijlocului fix se împarte la numărul de ani de funcţionare rămaşi, aflându-se amortizarea anuală.

În figura 7.6 se prezintă un exemplu pentru calculul amortizării degresive având drept date de început următoarele:

— valoarea mijlocului fix: 1.000.000 lei
— durata normată de funcţionare: 5 ani
— coeficent de amplificare: 1,5
— intrarea în unitate a mijlocului fix s-a realizat la începutul exerciţiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

CALCULUL AMORTIZĂRII DEGRESIVE (figura 7.6)

Anul	Valoarea la începutul exerciţiului financiar	Amortizarea anuală	Amortizarea cumulată	Valoarea netă
1	1.000.000	300.000	300.000	700.000
2	700.000	210.000	510.000	490.000
3	490.000	163.333	673.333	326.667
4	326.667	163.333	836.666	163.334
5	163.334	163.334	1.000.000	0

Din calculul amortizării degresive prezentat se poate constata că s-a folosit la început un coeficient de amortizare de 30%. Acest coeficient a fost obţinut prin înmulţirea cu 1.5 a cotei de amortizare lineară de 20%.

În primii trei ani s-a calculat amortizarea, aşa cum s-a menţionat, cu un coeficient de 30% aplicat la valoarea netă (la început valoarea de 1.000.000 lei iar apoi valoarea mijlocului fix diminuată cu amortizarea deja calculată, adică 700.000 lei respectiv 490.000 lei). În anul trei de funcţionare a mijlocului fix, amortizarea a ajuns la suma de 147.000 lei, sumă inferioară amortizării lineare de 200.000 lei (adică 1.000.000 × 20%). Din acest moment amortizarea anuală se determină prin împărţirea valorii nete (valoarea rămasă neamortizată) la numărul de ani de funcţionare rămaşi (3 ani, anul 3,4 şi 5).

În figura 7.7 se prezintă comparativ amortizarea lineară şi degresivă la exemplul analizat.

COMPARAŢIE ÎNTRE AMORTIZAREA LINEARĂ ŞI AMORTIZAREA DEGRESIVĂ (figura 7.7)

Anul	Amortizarea lineară	Amortizarea degresivă	Diferenţă
1	200.000	300.000	+ 100.000
2	200.000	210.000	+ 10.000
3	200.000	163.333	– 36.667

Scanned with OKEN Scanner

Anul	Amortizarea lineară	Amortizarea degresivă	Diferenţă
4	200.000	163.333	– 36.667
5	200.000	163.334	– 36.666

Situaţia comparativă între amortizarea lineară şi degresivă poate sta la baza înregistrării provizioanelor aşa cum reiese din figura 7.8.

ÎNREGISTRĂRI CONTABILE (figura 7.8)

Anul	Explicaţie	Formula contabilă			Suma
1	Amortizarea lineară	6811	=	281	200.000
	Înregistrarea provizioanelor	6874	=	141	100.000
2	Amortizarea lineară	6811	=	281	200.000
	Înregistrarea provizioanelor	6874	=	141	10.000
3	Amortizarea lineară	6811	=	281	200.000
	Înregistrarea diminuării provizioanelor	141	=	7874	36.667
4	Amortizarea lineară	6811	=	281	200.000
	Înregistrarea diminuării provizioanelor	141	=	7874	36.667
5	Amortizarea lineară	6811	=	281	200.000
	Înregistrarea diminuării provizioanelor	141	=	7874	36.666

Amortizarea accelerată presupune cuprinderea în cheltuieli în primul an de funcţionare a mijlocului fix, a unei amortizări anuale de 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix. Amortizările anuale pentru exerciţiile financiare următoare sunt calculate la valoarea netă (valoarea rămasă) de amortizat, după regimul linear, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi.

Prin cele prezentate nu au fost epuizate problemele calculului şi înregistrărilor privind amortizarea imobilizărilor. Au fost redate însă unele probleme reprezentative.

Pentru cunoaşterea în amănunt a acestor aspecte trebuie să se facă apel la reglementările legale privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale.[1]

---

1 Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, Ministerul Finanţelor, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 8

RĂSPUNSURI LA ÎNTREBĂRI POSIBILE

După cum s-a putut constata, înregistrările contabile se sprijină pe logică, pe gândire. Apelarea la gândire, la logică în toate cazurile în care operaţiunile economico-financiare sunt prezentate prin formule contabile, face ca rezolvarea concretă să se realizeze printr-o suită de întrebări la care permanent trebuie să se răspundă. În ultimă instanţă formulele contabile apar ca un rezultat al parcurgerii unor exigenţe, a unor întrebări la care trebuie să se răspundă.

Cele patru momente ale analizei contabile pot fi considerate şi patru întrebări la care trebuie să se răspundă. Rezultatul final al răspunsurilor la aceste întrebări este formula contabilă. Parcurgerea în mod corect a celor patru momente ale analizei contabile, dă garanţia obţinerii unei înregistrări bune.

În multe cazuri însă este posibil ca pentru o operaţiune economico-financiară sau grup de operaţiuni economico-financiare să apară mai multe variante de înregistrări contabile, fără a se putea spune că acestea sunt greşite din punct de vedere al analizei contabile. În aceste cazuri se pune problema care din înregistrări este cea mai bună.

La selecţia înregistrărilor ce trebuiesc acceptate este necesar să se aibe în vedere şi alte cerinţe cum ar fi: respectarea principiilor contabilităţii, a standardelor internaţionale; a cerinţelor de informare în context cu asigurarea unei conduceri eficiente; necesitatea armonizării contabilităţii pe plan mondial.

În contextul celor menţionate se va prezenta un număr de întrebări posibile la care se va căuta a se oferi răspunsuri.

Întrebarea 1: De ce la anularea unui provizion nu se inversează înregistrarea de constituire a provizionului?

După cum s-a remarcat, înregistrarea de ansamblu pentru constituirea provizioanelor este:

Cheltuieli cu provizioanele	=	Provizioane

La anularea provizioanelor se face înregistrarea:

Provizioane	=	Venituri din provizioane

şi nu înregistrarea:

Provizioane	=	Cheltuieli cu provizioanele

Dacă se urmăreşte numai aspectul final, cele două variante de înregistrări, ce vizează anularea provizioanelor, duc la acelaşi rezultat, adică sporirea profitului ca urmare a anulării provizioanelor.

În cazul în care s-ar accepta înregistrarea:

Provizioane	=	Cheltuieli cu provizioanele

s-ar încălca principiul delimitării exerciţiilor, ştiut fiind că într-un exerciţiu apar cheltuielile iar în celălalt veniturile. În exerciţiul N + 1 nu se mai pot credita cheltuielile cu provizioanele, dacă ele au fost deja închise în exerciţiul N. În exerciţiul N s-au produs cheltuieli iar în exerciţiul N + 1 s-au produs veniturile şi de aceea trebuiesc înregistrate ca atare. Nu se pot compensa cheltuielile cu veniturile.

Eliminând contul de Venituri din provizioane, din suita de înregistrări se denaturează puterea de informare a datelor contabile. Mai mult, în anumite cazuri este posibil să apară chiar şi situaţii anormale şi anume prezenţa la un moment dat a unui sold creditor la conturile de Cheltuieli cu provizioanele, deoarece aşa cum s-a menţionat, conturile de cheltuieli au fost închise la sfârşitul exerciţiului anterior şi nu au apărut cazuri de debitare a conturilor de cheltuieli în exerciţiul N+1.

Scanned with OKEN Scanner

Întrebarea 2: De ce apar diverse opinii privind înregistrarea în roşu?

După cum se cunoaşte, noul sistem contabil recomandă renunţarea la înregistrarea în roşu. Motivul principal este acela că înregistrarea normală este înregistrarea în negru.

Necesitatea înregistrării în roşu apare în cazul corectării unor înregistrări greşite, înregistrării unor diferenţe favorabile etc.

Dacă se urmăreşte finalul înregistrărilor în negru sau în roşu se constată că efectul este acelaşi în ceea ce priveşte soldul conturilor. Neajunsul apare sub aspectul influenţării rulajului conturilor. De exemplu, o înregistrare greşită, dacă este îndreptată cu o înregistrare inversă în negru, influenţează nejustificat rulajul respectivelor conturi, slăbind în felul acesta, puterea de informare a datelor contabile. La această precizare se poate răspunde că la sfârşitul perioadei se pot face calcule de influenţe pentru astfel de cazuri.

Un aspect al calităţii înregistrărilor contabile, al calităţii datelor contabile, în general, este claritatea, uşurinţa înţelegerii informaţiei transmise. În acest context apelarea la înregistrările contabile în roşu, răspunde acestor cerinţe de calitate.

Întrebarea 3: Ce rol i se dă contului Imobilizări în curs? (se poate renunţa la el?).

După cum este cunoscut, în planul de conturi sunt două conturi ce poartă această denumire şi anume:

230 Imobilizări necorporale în curs

231 Imobilizări corporale în curs.

Întrebarea menţionată este determinată de faptul că în diverse publicaţii, apar mai multe variante de înregistrări ce privesc procurarea şi recepţionarea imobilizărilor.

Privind în ansamblu, aceste variante, se poate spune că în unele publicaţii se apelează la conturile de imobilizări în curs, în altele se renunţă total la ele sau se apelează numai la sfârşitul lunii dacă imobilizarea nu a ajuns în faza de a fi recepţionată.

De la început afirmăm faptul că trebuiesc lăsate conturile de imobilizări în curs să-şi reliefeze toate aspectele pentru care au fost create, denumirea conturilor, remarcând, de fapt, ce s-a dorit cu aceste conturi şi anume de a se urmări imobilizările până în faza de recepţie, după care toate cheltuielile sunt preluate de imobilizările respective.

Scanned with OKEN Scanner

Şi în cazul analizat se poate afirma că finalul înregistrărilor este acelaşi şi anume înregistrarea imobilizărilor la valoarea ce se compune din cheltuielile pentru cumpărare (costul din factură, cheltuielile de transport, taxele vamale, cheltuielile de montaj etc.) sau totalul cheltuielilor de fabricaţie, dacă imobilizările s-au obţinut în unitate cu efort propriu.

La această problemă poate apare o altă întrebare şi anume de ce mai este nevoie de a apela contul de imobilizări în curs dacă finalul este acelaşi.

După cum este ştiut, contabilitatea nu urmăreşte numai starea finală a patrimoniului ci şi mişcarea acestuia. În contabilitate, înregistrările nu se fac la sfârşitul perioadei, ci cronologic. Din acest motiv este nefiresc să se debiteze, de exemplu, contul Mijloace fixe, înainte de a se face recepţia respectivului bun. De fapt înregistrarea în contabilitate a mijlocului fix marchează şi momentul din care începe calculul amortizării.

În acest context contul de Imobilizări în curs preia această misiune de a colecta toate cheltuielile pentru procurarea mijlocului fix, urmând a le transmite contului de imobilizări când se realizează recepţia şi respectiv punerea în funcţiune. În acest mod se asigură o concordanţă între realitate şi ceea ce se înregistrează în contabilitate.

Dacă în cadrul prelucrărilor manuale se punea accent pe finalul înregistrărilor, de la sfârşitul lunii, în prelucrarea automată a datelor, datorită facilităţilor de lucru ale calculatoarelor, informaţiile pot fi obţinute oricând se doreşte, deci în timp real. În această situaţie ar fi anormal ca informaţiile obţinute pe parcurs să fie incorecte, chiar dacă la sfârşitul perioadei acest lucru se rezolvă.

Cerinţele înregistrării cronologice, de informare pe parcurs, impun, după cum s-a putut constata, apelarea la conturile de imobilizări în curs.

Pentru imobilizările obţinute din efort propriu, deci în interiorul unităţii, literatura de specialitate oferă mai multe soluţii. Astfel cheltuielile pentru realizarea imobilizărilor sunt colectate direct în contul Imobilizări în curs sau în conturile de cheltuieli după natura lor (cheltuieli cu materiile prime, cheltuieli cu salariile etc.). În cazul în care cheltuielile sunt urmărite după natura lor sunt sugerate mai multe variante de

Scanned with OKEN Scanner

înregistrări. O variantă este aceea a înregistrării la sfârşitul perioadei a producţiei obţinute prin debitarea contului Imobilizări în curs şi creditarea contului Venituri din producţia de imobilizări. Dacă imobilizarea obţinută este recepţionată în aceiaşi lună se face înregistrarea:

Imobilizări	=	Imobilizări în curs

(cu trecerea conturilor corespunzătoare)

Pentru cazurile în care imobilizările realizare în unitate sunt terminate în cadrul unei luni, se sugerează în unele materiale, a nu se mai apela la contul Imobilizări în curs, înregistrarea făcându-se direct, adică:

Imobilizări	=	Venituri din producţia de imobilizări

(cu trecerea conturilor corespunzătoare)

Având în vedere cele comentate, se poate aprecia că soluţia normală de înregistrare a imobilizărilor corporale sau necorporale, obţinute în unitate, este aceea în care cheltuielile efectuate se urmăresc după natura lor, iar la sfârşitul lunii se apelează la contul Imobilizări în curs, care se debitează prin creditul contului Venituri din producţia de imobilizări. Dacă investiţia este terminată şi recepţionată, contul Imobilizări în curs se închide prin debitul conturilor de imobilizări. În caz contrar contul de Imobilizări în curs rămâne la sfârşitul lunii cu sold, urmând ca în luna următoare să se preia şi ceea ce s-a realizat în acea lună.

Sub formă de sinteză se poate afirma că şi în această situaţie este necesar a se permite conturilor să-şi reliefeze valenţele pentru care au fost create.

Întrebarea 4: Când se procură materiale, mărfuri sau alte bunuri, plătindu-se cu numerar, mai este necesar a se face apel la contul Furnizori?

Pentru cazurile în care bunurile cumpărate, se achită cu numerar, în lucrările de specialitate se apelează la două variante: una foloseşte contul Furnizori, alta nu foloseşte acest cont.

Scanned with OKEN Scanner

În procesul de cumpărare a unui bun, practic apar două momente şi anume: preluarea bunului şi plata acestuia. Preluarea bunului presupune şi crearea unei datorii faţă de cel ce a oferit bunul. După o anumită perioadă de timp (mai mare sau mai mică) urmează plata datoriei. Având în vedere acest aspect succesiunea înregistrărilor este necesar să fie:

%		
Mărfuri	=	Furnizori
TVA deductibilă		
(la procurarea bunului)		
Furnizori	=	Casa
(la plata bunului)		

Este adevărat că în cazul procurării bunurilor prin plata în numerar, momentul achiziţionării şi cel al plăţii, aproape că se suprapune şi s-ar putea pune problema renunţării la contul Furnizori. În această situaţie înregistrarea apare astfel:

%		
Mărfuri	=	Casa în lei
TVA deductibilă		

Având în vedere efectul final al înregistrărilor se poate aprecia că înregistrarea este corectă, în plus elimină o înregistrare şi deci se contribuie la reducerea volumului de muncă în prelucrarea datelor.

Ţinând seama chiar şi de acest ultim argument, optăm tot pentru varianta de înregistrare ce solicită contul Furnizori. Renunţarea la contul Furnizori crează situaţia în care unele aprovizionări sunt trecute prin contul Furnizori, altele nu. În felul acesta rulajul contului Furnizori nu mai oferă informaţii exacte privind relaţiile valorice cu alte unităţi.

Şi în cazul acesta, volumul mai mare de muncă nu mai poate reprezenta un argument pentru renunţarea la unele înregistrări în

Scanned with OKEN Scanner

detrimentul asigurării consecvenţei în înregistrările contabile şi asigurării tuturor informaţiilor ce le poate oferi contabilitatea. Dispariţia acestui argument al volumului de muncă în favoarea logicii înregistrărilor contabile se datorează apelării la tehnica de calcul cu avantajele multiple ale acesteia inclusiv viteza de calcul.

Întrebarea 5: Ce probleme din contabilitate se pot rezolva cu ajutorul contului 4428 TVA neexigibilă?

După cum este ştiut, în planul de conturi, contul 442 Taxa pe valoarea adăugată are în structura sa cinci conturi de gradul II:

4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă

Contul 4426 TVA deductibilă este utilizat pentru înregistrarea taxei pe valoarea adăugată la bunurile aprovizionate.

Contul 4427 TVA colectată este folosit pentru înregistrarea taxei pe valoarea adăugată la bunurile vândute.

Contul 4423 TVA de plată este utilizat pentru a înregistra taxa pe valoarea adăugată ce trebuie virată statului, aceasta apărând când soldul contului 4427 TVA colectată este mai mare decât soldul contului 4426 TVA deductibilă.

Contul 4424 TVA de recuperat este utilizat în cazul în care statul trebuie să plătească diferenţa între TVA deductibilă şi TVA colectată (în special cazul exportului de bunuri).

Contul 4428 TVA neexigibilă este utilizat în cazul în care taxa pe valoarea adăugată nu poate fi considerată nici TVA deductibilă (primirea de bunuri fără factură) şi nici TVA colectată (vânzări de bunuri pentru care nu s-a întocmit încă factura).

Contul 4428 TVA neexigibilă mai este folosit în cazul urmăririi gestiunii mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA.

În acest caz la costul de achiziţie al mărfurilor trebuie să se mai adauge două elemente: adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată calculată la nivelul preţului de vânzare cu amănuntul. În acest sens în afara înregistrărilor:

Scanned with OKEN Scanner

%		
371	=	401
4426		

(aprovizionarea cu mărfuri)

371	=	378

(înregistrarea adaosului comercial)

se mai face înregistrarea:

371	=	4428

(creşterea preţului mărfurilor cu TVA corespunzătoare)

La scăderea gestiunii de mărfuri trebuie să se debiteze contul 4428 TVA neexigibilă cu TVA aferentă mărfurilor vândute în cadrul formulei contabile:

%	=	371
607		
378		
4428		

Din cele relatate se poate constata că prin contul 4428 TVA neexigibilă se rezolvă două probleme: preluarea taxei pe valoarea adăugată la aprovizionarea sau vânzarea de mărfuri în cazul în care aceasta nu este certă pentru că lipsesc în acel moment documentele necesare (factura); constituirea preţului cu care se urmăresc mărfurile în gestiunea unităţii.

Pentru urmărirea corectă a acestor cazuri este necesar a se dezvolta în analitic contul 4428 TVA neexigibilă.

Întrebarea 6: De ce în cazul vânzării acţiunilor sau obligaţiunilor nu se cuprinde la venituri întreaga valoare încasată ci numai diferenţa favorabilă?

Scanned with OKEN Scanner

Literatura de specialitate oferă pentru operaţiunea de vânzare a acţiunilor cumpărate de la alte societăţi următoarea formulă contabilă:

5311 Casa în lei	=	% 503 Acţiuni 764 Venituri din titluri de plasament

(vânzarea de acţiuni cu câştig)

Faţă de cele relatate se pune problema dacă nu era mai bine să se cuprindă în contul de venituri toată suma încasată. În acest caz diferenţa favorabilă ar apare din comparaţia conturilor de venituri şi a conturilor de cheltuieli. Scăderea acţiunilor vândute s-ar realiza în acest caz prin debitarea conturilor de cheltuieli şi creditarea contului de acţiuni.

În figura 8.1. se prezintă comparativ cele două variante de înregistrări, cea prezentată în literatura de specialitate şi cea sugerată ca alternativă.

Sigur că pentru ambele variante se pot găsi argumente de susţinere. Nu dorim să ne pronunţăm categoric pentru o variantă sau alta. Lăsăm problema ca o temă de analiză. La această analiză credem că este util a se avea în vedere şi necesitatea asigurării unei unităţi în rezolvarea unor probleme. Ne referim în acest sens la maniera de înregistrare a vânzării şi altor bunuri (exemplu vânzarea de mărfuri).

Varianta prezentată de literatura de specialitate	**Varianta sugerată**
503 Acţiuni = 5311 Casa în lei **(cumpărarea de acţiuni)**	**503 Acţiuni = 5311 Casa în lei** **(cumpărarea de acţiuni)**
5311 Casa în lei = % 503 Acţiuni 764 Venituri din titluri de plasament **(vânzarea de acţiuni cu câştig)**	**5311 Casa în lei = 764 Venituri din titluri de plasament** **(vânzarea de acţiuni cu pierdere sau cu câştig)**

Scanned with OKEN Scanner

Varianta prezentată de literatura de speecialitate			Varianta sugerată		
%	=	503	664	=	503
5311		Acţiuni	Cheltuieli privind titlurile de plasament		Acţiiuni
Casa în lei					
664					
Cheltuieli privind titlurile de plasament					
(vânzarea de acţiuni cu pierdere)			(scădeerea gestiunii cu acţiunile vândute)		

Figura 8.1.: variante de înregistrări privind cumpărarea şi vânzarea acţiunilor

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 9

FLUXUL DE ANSAMBLU PRIVIND PRELUCRAREA DATELOR CONTABILE (manual, automat)

După cum este cunoscut în cadrul noului sistem, contabilitatea este organizată în dublu circuit şi anume contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea financiară denumită şi contabilitatea generală are ca obiect circuitul patrimonial al întreprinderii luat în ansamblul său. Scopul acesteia este de a determina periodic situaţia patrimoniului şi rezultatului global al exerciţiului. Contabilitatea financiară asigură şi gestionează informaţiile necesare completării bilanţului contabil, contului de rezultate şi anexelor la bilanţ.

Contabilitatea de gestiune, denumită şi managerială sau analitică are ca scop reprezentarea analitică a proceselor interne ale întreprinderii care produc transformări cantitative şi calitative în masa patrimoniului. Informaţiile obţinute din prelucrarea datelor sunt destinate întreprinzătorului, ca beneficiar intern, preocupat de utilizarea eficientă a resurselor. Modul de organizare a contabilităţii de gestiune este la latitudinea unităţii patrimoniale, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale acesteia. În schimb contabilitatea financiară este normată beneficiind în acest sens de plan de conturi, de instrucţiuni de aplicare a planului de conturi, de structuri de formulare inclusiv de structuri de formulare pentru lucrările de sinteză.

Aşa cum rezultă din figura 9.1. operaţiunile economico-financiare sunt consemnate în documentele justificative. Acestea stau la baza înregistrărilor atât pentru contabilitatea financiară cât şi pentru contabilitatea de gestiune. În contabilitatea financiară se realizează evidenţa cronologică (jurnalele de înregistrare) şi evidenţa sistematică (fişele conturilor). Ca urmare a prelucrării datelor în cadrul contabilităţii financiare, la sfârşitul perioadei se întocmeşte bilanţul contabil.

Documentul oficial utilizat pentru încheierea exerciţiului financiar este bilanţul contabil. Bilanţul contabil se compune din: bilanţ, contul de profit şi pierdere, anexele de bilanţ. Bilanţul contabil este însoţit de raportul de gestiune.

Întocmirea bilanţului contabil reprezintă un proces complex de prelucrare a datelor în vederea determinării indicatorilor economico-financiari privind situaţia patrimoniului şi a rezultatelor obţinute. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre care unele cu caracter preliminar, iar altele utilizate pentru completarea propriu-zisă a bilanţului.

Lucrările preliminare sunt denumite lucrări de închidere şi sunt concretizate în: stabilirea balanţei conturilor înainte de inventariere; inventarierea generală a patrimoniului; contabilizarea operaţiunilor de regularizare (diferenţele de inventar, provizioanele, determinarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor etc.); determinarea rezultatului etc.

La întocmirea bilanţului contabil se au în vedere următoarele reguli: posturile din bilanţ trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situaţia reală a elementelor patrimoniale pe baza inventarului; compensările între conturile ce se înscriu în bilanţ şi respectiv între veniturile şi cheltuielile din contul de Profit şi pierdere, nu sunt admise.

Potrivit legii, bilanţul contabil este supus verificării şi certificării de către cenzori, contabili autorizaţi sau experţi contabili, după caz. Prin verificarea şi certificarea bilanţului contabil se confirmă că acesta dă o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, situaţiei financiare şi a rezultatului exerciţiului.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul contabilităţii interne de gestiune, în funcţie de specificul activităţii unităţii şi de cerinţele de informare se realizează: gestiunea analitică a stocurilor; calcularea costurilor produselor, serviciilor, activităţilor şi funcţiilor; determinarea rezultatelor analitice prin compararea costurilor cu preţurile de vânzare; previziunea cheltuielilor şi veniturilor prin întocmirea de bugete interne; controlul costurilor şi bugetelor prin intermediul abaterilor.

Între contabilitatea financiară şi cea de gestiune există legături aşa cum rezultă şi din schema prezentată. Ambele au aceeaşi sursă de date şi anume operaţiunile economico-financiare consemnate în documentele justificative.

Legături între cele două circuite ale contabilităţii (contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune) se realizează şi prin oferirea de date pentru înregistrare sau pentru control reciproc. Acest lucru se realizează în cadrul evidenţei produselor finite, a producţiei în curs de fabricaţie; evidenţei analitice şi sintetice a stocurilor; în cadrul înregistrării şi verificării cheltuielilor după natura lor (în contabilitatea financiară) şi după obiecte şi articole de calculaţie (în cadrul contabilităţii de gestiune) etc.

Legătura ce există între contabilitatea financiară şi cea de gestiune se constată şi în figura 9.2 unde se prezintă fluxul de prelucrare a datelor în cazul apelării la tehnica modernă de calcul.

Din schema prezentată se observă că datele se cuprind în prelucrare fie din documentele justificative, fie direct cu ocazia efectuării operaţiunii economico-financiare, rezultând în paralel şi documente justificative. Datele introduse participă la constituirea unei baze de date comune atât pentru contabilitatea financiară cât şi pentru contabilitatea de gestiune. În prelucrare mai participă şi fişiere cu date din perioadele anterioare precum şi fişiere cu corelaţii între indicatori.

Existenţa fişierelor cu date din perioadele anterioare, crează condiţiile realizării unor comparaţii, a unor calcule de analiză şi pe baza acestora stabilirea unor tendinţe privind rezultatele economico-financiare respectiv bunul mers al activităţii unităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Fişierele de corelaţii între indicatori permit preluarea automată a unor date ce se află în corelaţie cu altele, reducând în acest mod efortul de introducere a lor în calculator. Exemplu: fişierul pentru planul de conturi ce asigură corelaţia între simbol şi denumirea contului; fişierul de corelaţie între simbol şi denumirea mărfii; fişierul de corelaţie între simbol şi denumirea produselor finite etc. Existenţa acestor fişiere dă posibilitatea ca în faza de introducere a datelor să se apeleze la coduri, urmând ca pentru situaţiile finale să se beneficieze şi de denumire, aceasta fiind preluată automat din fişierele de corelaţie.

Apelând la produse program pregătite pentru contabilitatea financiară şi respectiv pentru contabilitatea de gestiune se pot obţine toate lucrările şi respectiv informaţiile necesare.

De remarcat că în condiţiile prelucrării automate a datelor se pot obţine informaţii şi la cerere, în timp real, în cadrul unui dialog cu calculatorul.

Obţinerea de informaţii la cerere poate fi realizată chiar şi în cazul unor lucrări care prin tradiţie se întocmesc la anumite perioade cum ar fi balanţele de verificare sintetice şi analitice, bilanţ, cont de rezultate. Sigur că aceste lucrări se vor întocmi şi la sfârşitul exerciţiului financiar ca şi în prelucrarea manuală. Datorită existenţei însă a bazei de date, a programelor adecvate şi a vitezei de prelucrare, în funcţie de cerinţele de informare se pot obţine imagini temporare pe structura lucrărilor de sinteză.

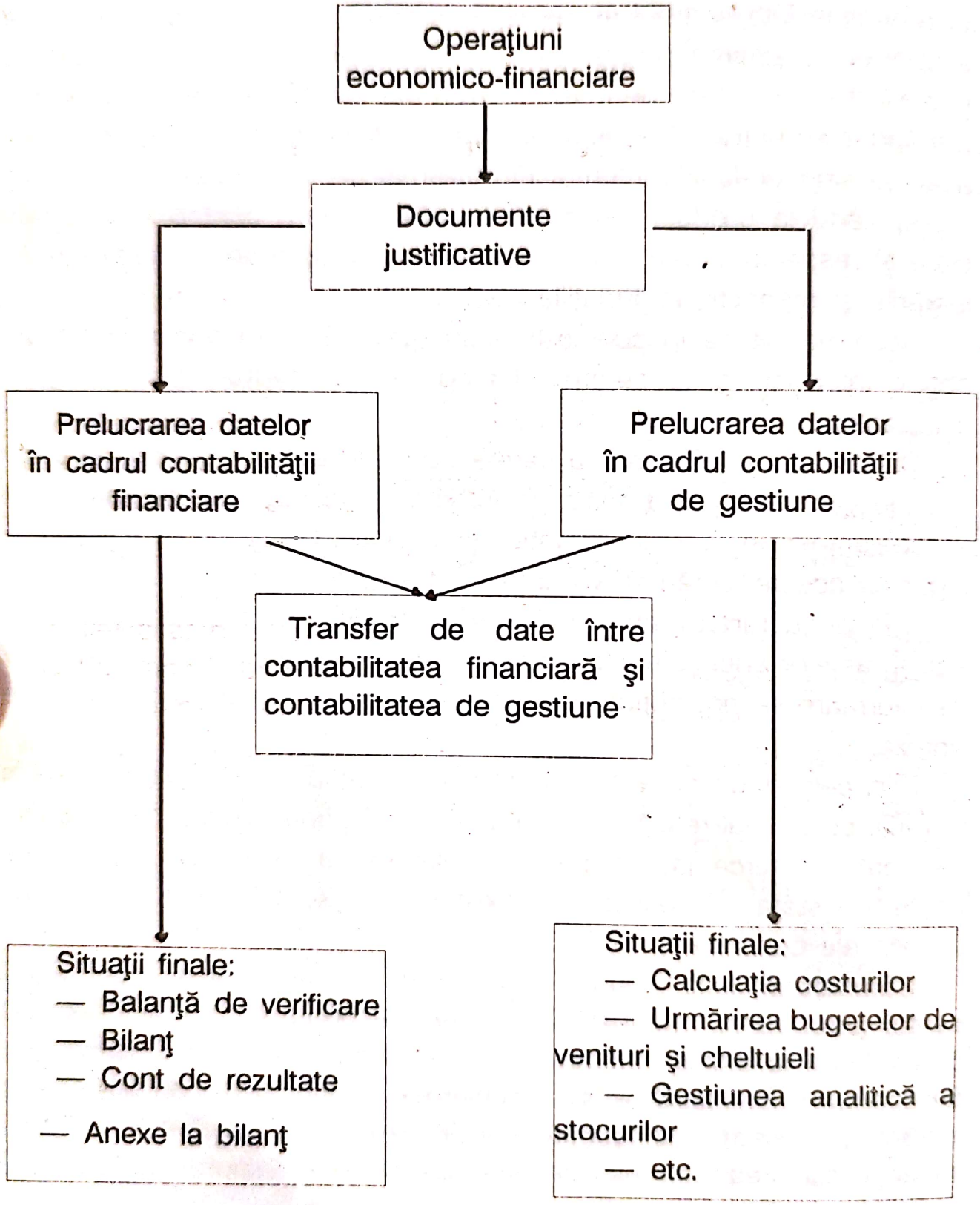
Prin cele două scheme prezentate nu se pot reda toate fazele şi lucrările ce se realizează în cadrul contabilităţii financiare şi de gestiune. Se poate remarca însă fluxul de ansamblu al prelucrării datelor, se poate constata de asemenea existenţa legăturilor între cele două circuite ale contabilităţii.

Comparând cele două scheme (pentru prelucrarea manuală şi pentru prelucrarea automată a datelor) se poate ajunge la concluzia că apelarea la tehnica modernă de calcul nu presupune o schimbare de esenţă în contabilitate, ci o schimbare a modalităţii de realizare a lucrărilor, o creştere a operativităţii în prelucrarea datelor şi în ultimă instanţă reliefarea valenţelor de informare de care dispune contabilitatea

Scanned with OKEN Scanner

FLUXUL DE ANSAMBLU PRIVIND PRELUCRAREA DATELOR CONTABILE (PRELUCRARE MANUALĂ)

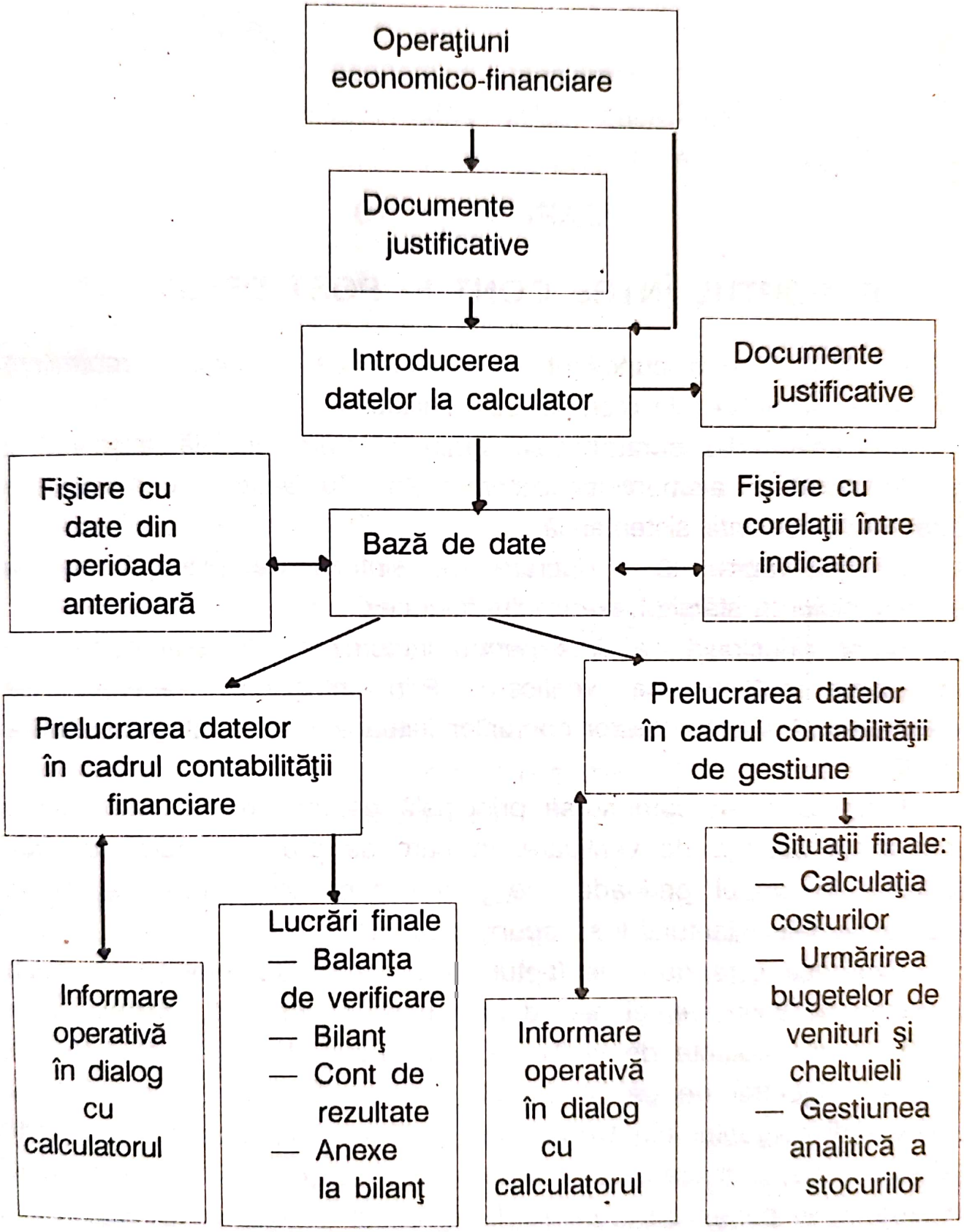
figura 9.1.



Scanned with OKEN Scanner

FLUXUL DE ANSAMBLU PRIVIND PRELUCRAREA DATELOR CONTABILE (PRELUCRARE AUTOMATĂ)

figura 9.2.



Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 10

RAPORTUL ÎNTRE CONT ŞI POST DE BILANŢ

După cum este cunoscut, atât contul cât şi bilanţul reprezintă procedee specifice ale metodei contabilităţii.

Prin intermediul conturilor se urmăresc starea iniţială, mişcarea şi starea finală a elementelor patrimoniale. Cu ajutorul conturilor se realizează evidenţa sistematică.

Bilanţul reprezintă o lucrare de sinteză ce prezintă situaţia patrimoniului la sfârşitul exerciţiului financiar.

Sursa principală de date pentru întocmirea bilanţului contabil o reprezintă balanţa de verificare. Prin intermediul acesteia se centralizează situaţia tuturor conturilor (situaţia iniţială, rulajul şi situaţia finală).

În condiţiile în care sursa principală de întocmire a bilanţului o reprezintă balanţa de verificare, în care se prezintă toate conturile apelate în timpul perioadei, se poate pune întrebarea: de ce la componentele bilanţului li se spune posturi?

Explicaţia este dată de faptul că bilanţul este întocmit pe baza balanţei de verificare, el nefiind însă o copie fidelă a acesteia. Între conturile din balanţa de verificare şi posturile din bilanţ se interpun anumiţi algoritmi de calcul. Deci posturile de bilanţ sunt rezultatul prelucrării conturilor din balanţa de verificare, având la bază anumiţi algoritmi de prelucrare. De regulă aceşti algoritmi de calcul sunt prezentaţi în paranteză în cadrul formularelor de bilanţ.

De exemplu:

— postul CHELTUIELI DE CONSTITUIRE ŞI CERCETARE are algoritmul:

Contul 201 + 203 – 2801 – 2803 – 290

— postul ALTE IMOBILIZĂRI are algoritmul:

Contul 205 + 207 + 208 – 2805 – 2807 – 2808 – 290

— postul IMOBILIZĂRI ÎN CURS NECORPORALE are algoritmul:

Contul 230 – 290

— postul CLĂDIRI are algoritmul:

Contul 2121 – 2811 – 291

— postul STOCURI are algoritmul:

Contul 300 + 301 + 308 + 321 – 323 – 322 ± 328 – 390 – 391 – 392

– etc.

În figura 10.1 se prezintă situaţia completă a modului de determinare a posturilor din bilanţ pe baza conturilor din balanţa de verificare şi a algoritmilor de calcul.

Din cele prezentate se constată că sunt multe posturi de bilanţ ce sunt pregătite prin preluarea datelor de la mai multe conturi. Explicaţia acestei uniri de date pentru a reprezenta un post de bilanţ este dată de faptul că bilanţul reprezintă o lucrare de sinteză ce trebuie să răspundă unor exigenţe legate de plasarea indicatorilor (în funcţie de lichiditate şi exigibilitate); de cerinţele reprezentării fidele a patrimoniului unităţii; de cerinţele de accesibilitate, bilanţul fiind o lucrare publicabilă etc.

Trebuie remarcat faptul că sunt şi posturi de bilanţ ce se completează cu sumele din conturi, fără a se apela la algoritmi de calcul cum ar fi: casa în lei; casa în devize; cont la bancă în lei; cont la bancă în devize; acreditive în lei; acreditive în devize; subvenţii pentru investiţii; provizioane reglementate etc.

Având în vedere implicarea conturilor în diferite posturi de bilanţ şi în special participarea în algortimii de calcul, pentru un post, atât a conturilor de activ cât şi de pasiv, se poate explica de ce totalul soldurilor din balanţa de verificare nu este egal cu totalul bilanţului. De

Scanned with OKEN Scanner

exemplu în determinarea posturilor de imobilizări se au în vedere: soldul debitor al conturilor de imobilizări, soldul creditor al conturilor de amortizări şi soldul creditor al conturilor de provizioane.

Din cele relatate se poate constata strânsa corelaţie între diferitele lucrări şi faze de prelucrare a datelor. De la consemnarea operaţiunilor economico-financiare în documentele justificative, se ajunge prin prelucrări succesive şi integrate, să se obţină toate informaţiile utile, inclusiv prezentarea lor concentrată în lucrări de sinteză: bilanţ, cont de rezultate, anexe la bilanţ.

MODUL DE DETERMINARE A POSTURILOR DIN BILANŢ

figura 10.1

Postul de bilanţ	Algoritmul de calcul (Conturile ce participă)
ACTIV Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare	Contul 201 + 203 – 2801 – 2803 – 290
Alte imobilizări	Contul 205 + 207 + 208 – 2805 – 2807 – 2808 – 290
Imobilizări în curs necorporale	Contul 230 – 293
Terenuri	Contul 211 – 2 810 – 291
Clădiri	Contul 2121 – 2811 – 291
Construcţii speciale	Contul 2122 – 2812 – 291
Maşini, utilaje şi mijloace de transport	Contul 2 123 + 2125 – 2813 – – 2815 – 291
Alte imobilizări corporale	Contul 2124 + 2126 + 2127 + 2128 – 2814 – 2816 – 2817 – 2818 – 291
Imobilizări în curs corporale	Contul 231 – 293
Imobilizări financiare	Contul 261 + 262 + 263 + 267 – – 269 – 296
Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente	Contul 300 + 301 + 308 + 321 + 323 – – 322 ± 328 – 390 – 391 – 392
Stocuri aflate la terţi	Contul 351 + 352 + 354 + 356 + 357 + + 358 – 395

Scanned with OKEN Scanner

Postul de bilanţ	Algoritmul de calcul (Conturile ce participă)
Producţie în curs de execuţie	Contul 331 + 332 – 393
Semifabricate, produse finite, produse reziduale	Contul 341 + 345 +346 ± 348 – 394
Animale	Contul 361 ± 368 – 396
Mărfuri	Contul 371 ± 378 – 4 428 – 397
Ambalaje	Contul 381 ± 388 – 398
Furnizori-debitori	Contul 409
Clienţi şi conturi asimilate	Contul 411 + 413 + 416 + 418 – 491
Împrumuturi acordate membrilor asociaţi	Contul 4 111
Alte creanţe	Contul 425 + 431 + 437 + 4 282 + 4382 +441 + 4 424 + 4428 + 444 +445 + 446 + 447 + 4482 + 4484 + 451 + 4581 + 461 – 495 – 496
Decontări cu asociaţii privind capitalul	Contul 456
Ţitluri de plasament	Contul 502 + 503 + 505 + 506 + + 508 – 590
Conturi la bănci în lei	Contul 5121
Conturi la bănci în devize	Contul 5124
Conturi la bănci în devize în străinătate	Contul 5124
Casa în lei	Contul 5311
Casa în devize	Contul 5314
Acreditive în lei	Contul 5411
Acreditive în devize	Contul 5412
Valori de încasat	Contul 511
Alte valori	Contul 5 125 + 5126 + 5187 + + 532 + 542
Cheltuieli înregistrate în avans	Contul 471
Decontări din operaţii în curs de clarificare	Contul 473
Diferenţa de conversie-activ	Contul 476
Prime privind rambursarea obligaţiunilor	Contul 169
PASIV Capital social	Contul 101
Contul întreprinzătorului	Contul 108
Prime legate de capital	Contul 104
Diferenţe din reevaluare	Contul 105
Rezerve	Contul 106

Scanned with OKEN Scanner

Postul de bilanţ	Algoritmul de calcul (Conturile ce participă)
Rezultatul reportat	Contul 107
Rezultatul exerciţiului	Contul 121
Repartizarea profitului	Contul 129 (cu minus)
Fonduri	Contul 111 + 112 + 118
Repartizări la fondul de dezvoltare	Contul 119 (cu minus)
Subvenţii pentru investiţii	Contul 131
Provizioane reglementate	Contul 141
Provizioane pentru riscuri	Contul 1511 + 1512 + 1518
Provizioane pentru cheltuieli	Contul 1513 + 1514 + 1518
Împrumuturi şi datorii asimilate	Contul 161 + 162 + 166 + 167 + 168 + + 512 + 5186 + 519
Furnizori şi conturi asimilate	Contul 401 + 403 + 404 + 405 + 408
Clienţi creditori	Contul 419
Alte datorii	Contul 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + + 4281 + 431 + 437 + 4381 + 441 + + 4423 + 4428 +444 + 446 + 447 + + 4481 + 4483 + 451 + 455 + 457 + + 4582 + 462 + 509
Venituri înregistrate în avans	Contul 472
Decontări din operaţiuni în curs de clarificare	Contul 473
Diferenţe de conversie-pasiv	Contul 477

Precizare — Unele conturi apar la mai multe posturi exemplu cele de provizioane. Se va avea în vedere tipul provizionului.

— Unele conturi apar atât în calculele posturilor de activ cât şi în calculul posturilor de pasiv. În acest caz se va avea în vedere soldul conturilor, exemplu contul 441 Impozit pe profit, 444 Impozit pe salarii, 4428 TVA neexigibilă etc.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 11

CONTABILITATEA DE GESTIUNE

În condiţiile economiei de piaţă o parte a informaţiilor contabile devin transparente. Ele privesc în bună parte relaţiile unităţii cu terţii. Cealaltă parte a informaţiilor contabile ţin de gestiunea internă a întreprinderii, de criteriile după care aceasta îşi calculează costurile, veniturile, de măsurarea performanţelor interne la nivel de sector de activitate.

Separarea celor două categorii de informaţii contabile generează cerinţa de organizare a contabilităţii în dublu circuit: contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea financiară are la bază norme unitare privind organizarea şi conducerea acesteia, având ca obiectiv principal furnizarea informaţiilor necesare atât pentru necesităţile proprii cât şi în relaţiile cu asociaţii sau acţionarii, clienţii, furnizorii, băncile, organele fiscale şi alte persoane juridice şi fizice. În acest sens, contabilitatea financiară beneficiază de un plan de conturi, de instrucţiunile de aplicare a planului de conturi, de structura jurnalelor de înregistrare etc, inclusiv de structura lucrărilor de sinteză.

Pentru contabilitatea financiară, în planul de conturi sunt rezervate clasele de conturi 1 la 7.

După cum s-a putut constata, marea majoritate a problemelor tratate în lucrare a vizat contabilitatea financiară.

Contabilitatea de gestiune are ca scop evidenţierea analitică a proceselor interne ale întreprinderii care produc transformări cantitative şi calitative în masa patrimoniului.

Pentru contabilitatea de gestiune este rezervată în planul de conturi clasa 9.

Contabilitatea de gestiune nu este normată. Ea apare ca un instrument absolut necesar conducerii întreprinderii, furnizând informaţii utile luării unor decizii şi realizării unui control al gestiunii.

Contabilitatea de gestiune este destinată, în principal pentru înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie etc, decontarea producţiei, precum şi calculul costului de producţie al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producţiei în curs.

Modul de organizare a contabilităţii de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii de informare ale acesteia. În acest sens, pe lângă conturile de cheltuieli pe destinaţii şi de calculaţie a costurilor, pot fi utilizate conturi de venituri şi rezultate, analitice corespunzătoare, în funcţie de opţiunea fiecărei unităţi patrimoniale.

Pentru calcularea costurilor de producţie, cheltuielile pot fi grupate în: cheltuieli directe (materii prime şi materiale directe, remuneraţii directe, contribuţia privind asigurările sociale şi protecţia socială şi alte cheltuieli directe); cheltuieli indirecte de producţie (cheltuieli comune ale secţiei); cheltuieli de desfacere; cheltuieli generale de administraţie[1].

Cheltuielile directe plus cheltuielile indirecte de producţie, repartizate corect asupra produselor fabricate, lucrări executate şi servicii prestate, formează costul de producţie al acestora.

Cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere sunt în general excluse din costul de producţie în afară de cazul când condiţiile specifice de exploatare justifică luarea lor în consideraţie. Dacă la costul de producţie se adaugă cheltuielile generale de adiministraţie şi cheltuielile de desfacere se obţine costul complet.

---

1 Sistemul contabil al agenţilor economici — 1994 — Ministerul de Finanţe.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile financiare nu se includ în costul de producţie, cu excepţia dobânzilor aferente împrumuturilor, la unităţile cu ciclu lung de fabricaţie, care pot fi repartizate asupra costurilor de producţie ale produselor respective. În costurile de producţie nu se includ cheltuielile excepţionale şi costul subactivităţii.

În cazurile în care în contabilitatea de gestiune, în costurile de producţie s-au inclus alte elemente decât cele prezentate, la închiderea exerciţiului financiar, cu ocazia evaluării stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, acestea se vor exclude din costul de producţie fiind considerate costuri neincorporabile.

Cheltuielile indirecte de producţie se repartizează asupra costurilor în raport de costul de secţie, salarii directe, consumurile de materiale directe, orele de funcţionare a utilajelor sau alte criterii care să asigure o repartizare raţională a acestor cheltuieli asupra produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate.

Cheltuielile de desfacere se adaugă la costul de producţie al produselor pentru care s-au efectuat, iar în cazul în care identificarea lor nu este posibilă pe produs, acestea pot fi repartizate, asupra costului acestora, proporţional cu greutatea, sau volumului produselor livrate, sau în funcţie de alte criterii.

În măsura în care cheltuielile generale de administraţie se includ în costul de producţie, repartizarea asupra costurilor produselor se face similar cheltuielilor indirecte de producţie.

Cheltuielile pot fi grupate şi în funcţie de dependenţa lor faţă de volumul producţiei în cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe (constante). Cheltuielile variabile sunt acelea a căror mărime evoluează proporţional cu producţia la care se referă, fiind relativ fixe pe unitatea de produs, cum sunt materiile prime şi materialele auxiliare directe, remuneraţiile directe, energia, combustibilul şi alte cheltuieli directe. Cheltuielile fixe sunt acelea care au nivel relativ constant, indiferent de oscilaţiile volumului producţiei cum sunt: cheltuielile generale ale întreprinderii, o parte din cheltuielile comune ale secţiei etc.

Calculaţia costurilor de producţie poate fi efectuată după următoarele metode: metoda costurilor standard sau normate; metoda pe comenzi; metoda pe faze; metoda globală; metoda costurilor directe sau alte metode adaptate de unitatea patrimonială în funcţie de organizarea procesului de producţie, specificul activităţii şi necesităţile proprii de informare.

Scanned with OKEN Scanner

În figurile 11.1 şi 11.2 se prezintă suite de înregistrări în cadrul contabilităţii financiare şi contabilităţii de gestiune la o unitate pentru care se dau următoarele date:

— în unitate sunt două secţii de bază notate A şi B;

— în cadrul acestor secţii se execută două comenzi notate 1001 şi 1002;

— activitatea unităţii este servită şi de două secţii auxiliare notate X1 şi X2;

— evidenţa cheltuielilor de producţie şi calculul costurilor se realizează apelând la metoda pe comenzi.

Din anexele prezentate, cu suita înregistrărilor, se constată legătura ce se asigură între contabilitatea financiară şi cea de gestiune internă.

SUITA DE ÎNREGISTRĂRI ÎN CONTABILITATEA FINANCIARĂ

(figura 11.1)

Nr. op.	Explicaţii	Formula contabilă
1	Înregistrarea cheltuielilor după natura lor	6xx = % 2xx 3xx 4xx 5xx
2	Înregistrarea obţinerii de produse finite (la preţ standard)	345 = 711
3	Înregistrarea vânzării produselor finite	411 = % 701 4427
4	Înregistrarea scăderii gestiunii cu produsele vândute (la preţ standard)	711 = 345
5	Înregistrarea producţiei neterminate pe baza inventarierii de la sfârşitul perioadei	331 = 711
6	Înregistrarea diferenţelor de preţ la produsele finite obţinute (în roşu sau negru)	348 = 711
7	Înregistrarea diferenţelor de preţ aferente produselor vândute (în roşu sau negru)	711 = 348
8	Înregistrarea în luna următoare a reluării producţiei neterminate	711 = 331

Scanned with OKEN Scanner

Simbolul şi denumirea conturilor folosite în suita de înregistrări

6xx conturi de cheltuieli
2xx conturi de amortizări
3xx conturi de stocuri
4xx conturi de terţi
5xx conturi de trezorerie
331 Produse în curs de execuţie
345 Produse finite
348 Diferenţe de preţ la produse
701 Venituri din vânzarea produselor
711 Venituri din producţia stocată
4427 TVA colectată

SUITA DE ÎNREGISTRĂRI ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE

(figura 11.2)

Nr. op.	Explicaţii	Formula contabilă
1	**Înregistrarea consumului de materii prime şi materiale pentru activitatea de bază (cheltuieli directe)**	% = 901 921/A/1001 921/A/1002 921/B/1001 921/B/1002
2	**Înregistrarea consumului de materiale pentru secţiile auxiliare**	% = 901 922/X1 922/X2
3	**Înregistrarea cheltuielilor indirecte de producţie cu materialele**	% = 901 923/A 923/B
4	**Înregistrarea cheltuielilor generale de administraţie cu materialele**	924 = 901
5	**Înregistrarea cheltuielilor directe cu salariile**	% = 901 921/A/1001 921/A/1002 921/B/1001 921/B/1002
6	**Înregistrarea cheltuielilor cu salariile pentru secţiile auxiliare**	% = 901 922/X1 922/X2

Scanned with OKEN Scanner

Nr. op.	Explicaţii	Formula contabilă
7	Înregistrarea cheltuielilor cu salariile la nivelul secţiilor	% = 901 923/A 923/B
8	Înregistrarea cheltuielilor cu salariile la nivelul administraţiei generale	924 = 901
9	Înregistrarea amortizării imobilizărilor	% = 901 922/X1 922/X2 923/A 923/B 924
10	Înregistrarea obţinerii de produse finite la preţ standard	931/1001 = 902/1001 931/1002 = 902/1002
11	Înregistrarea decontării consumurilor reciproce între secţiile auxiliare	922/X1 = 922/X2 922/X2 = 922/X1
12	Înregistrarea repartizării cheltuielilor secţiilor auxiliare	% = 922/X1 923/A 923/B 924 şi % = 922/X2 922/A 922/B 924
13	Înregistrarea repartizării cheltuielilor comune ale secţiilor de fabricaţie	% = 923/A 921/A/1001 921/A/1002 şi % = 923/B 921/B/1001 921/B/1002
14	Înregistrarea repartizării cheltuielilor generale	% = 924 921/A/1001 921/A/1002 921/B/1001 921/B/1002
15	Înregistrarea producţiei neterminate stabilită pe baza inventarierii la sfârşitul perioadei	933/1001 = % 921/A/1001 921/B/1001 şi 933/1002 = % 921/A/1002 921/B/1002

Scanned with OKEN Scanner

Nr. op.	Explicaţii	Formula contabilă
16	Înregistrarea costului efectiv al producţiei	902/1001 = % 921/A/1001 921/B/1001 şi 902/1002 = % 921/A/1002 921/B/1002
17	Înregistrarea diferenţelor de preţ la produsele obţinute (soldul contului 902) în negru sau roşu	903/1001 = 902/1001 şi 903/1002 = 902/1002
18	Se decontează costul efectiv al producţiei obţinute (diferenţele se înregistrează în negru sau în roşu după caz iar produsele se creditează la preţ standard)	901 = % 931/1001 903/1001 931/1002 903/1002
19	Înregistrarea reluării producţiei neterminate în perioada următoare	% = 933/1001 921/A/1001 921/B/1001 şi % = 933/1002 921/A/1002 921/B/1002

Simbolul şi denumirea conturilor folosite în suita de înregistrări

901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producţia obţinută
903 Decontări interne privind diferenţele de preţ
921 Cheltuielile activităţii de bază
922 Cheltuielile activităţii auxiliare
923 Cheltuielile indirecte de producţie
924 Cheltuielile generale de administraţie
925 Cheltuielile de desfacere
931 Costul producţiei obţinute
933 Costul producţiei în curs de execuţie

După cum este ştiut în contabilitatea financiară cheltuielile şi veniturile sunt urmărite după natura lor (cheltuieli cu materiile prime,

Scanned with OKEN Scanner

cheltuieli cu materialele consumabile etc, venituri din vânzarea produselor, venituri din vânzarea mărfurilor etc). În cadrul contabilităţii interne, cheltuielile sunt urmărite pe obiecte de calculaţie, pe articole de calculaţie (în cazul analizat pe comenzi iar în cadrul acestora pe materiale directe, salarii directe etc, adică pe articole de calculaţie).

Produsele obţinute din fabricaţie precum şi producţia neterminată stabilită la sfârşitul perioadei sunt urmărite atât în cadrul contabilităţii financiare (contul 345 Produse finite, contul 348 Diferenţe de preţ la produse finite, contul 331 Produse în curs de execuţie) cât şi în cadrul contabilităţii de gestiune (contul 931 Costul producţiei obţinute, 933 Costul producţiei în curs de execuţie, 903 Decontări interne privind diferenţele de preţ).

În figurile 11.3 şi 11.4 se prezintă modul cum lucrează unele conturi apelate în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune.

În cadrul contabilităţii financiare conturile de cheltuieli (6xx) se debitează în timpul lunii cu cheltuielile efectuate. Cheltuielile sunt urmărite după natura lor, având în vedere conturile din clasa 6 din planul de conturi. La sfârşitul lunii aceste conturi se închid prin contul 121 Profit şi pierdere. Deci la sfârşitul lunii ele nu prezintă sold.

Contul 345 Produse finite se debitează în timpul lunii cu produsele obţinute din fabricaţie la preţ standard. Se creditează cu produsele vândute tot la preţ standard. Soldul contului 345 la sfârşitul lunii exprimă produsele finite din stoc la preţ standard. pentru a cunoaşte costul efectiv al produselor din stoc (pentru a fi trecute în bilanţ) se adună sau se scad diferenţele la produsele finite (contul 348). Se face adunarea în cazul diferenţelor nefavorabile şi se efectuează scăderea în cazul diferenţelor favorabile (scrise în roşu).Contul 348 Diferenţe de preţ la produse urmăreşte diferenţele între preţul standard şi preţul de cost efectiv. Aceste diferenţe, după cum s-a menţionat pot fi nefavorabile (preţul de cost efectiv este mai mare decât preţul standard) sau favorabile (preţul de cost efectiv este mai mic decât preţul standard).

Diferenţele de preţ favorabile se înregistrează în roşu iar cele nefavorabile în negru. Soldul contului 348 exprimă diferenţele (favorabile sau nefavorabile) pentru produsele din stoc.

Scanned with OKEN Scanner

MODUL CUM LUCREAZĂ CONTURILE ÎN CADRUL CONTABILITĂŢII FINANCIARE

(figura 11.3)

Conturile 6xx Conturi de cheltuieli

— Înregistrarea cheltuielilor după natura lor (op.1)	— Închiderea conturilor de cheltuieli prin contul 121 Profit şi pierdere

Contul 345 Produse finite

— sold iniţial de produse la preţ standard — obţinerea produselor finite la preţ standard (op. 2)	— scăderea gestiunii cu produsele vândute, la preţ standard (op. 4) — sold final de produse finite la preţ standard

Contul 348 Diferenţe de preţ la produse

— situaţia iniţială a diferenţelor de preţ (roşu sau negru) — diferenţe de preţ la produsele finite obţinute în timpul lunii, roşu sau negru (op. 6)	— diferenţe de preţ aferente produselor vândute, roşu sau negru (op. 7) — soldul final al diferenţelor aferente produselor în stoc, roşu sau negru

Contul 331 Produse în curs de execuţie

— situaţia iniţială a producţiei neterminate — producţia neterminată stabilită prin inventariere (op. 5)	— reluarea producţiei neterminate la începutul perioadei (op. 8) — soldul final de producţie neterminată

Contul 701 Venituri din vânzarea produselor finite

— închiderea contului prin contul 121 Profit şi pierdere	— vânzarea produselor finite, la preţ de vânzare (op. 3)

Contul 711 Venituri din producţia stocată

— reluarea producţiei neterminate la începutul perioadei (op. 2) — scăderea gestiunii cu produsele vândute, la preţ standard (op. 4) — diferenţele de preţ aferente produselor vândute, roşu sau negru (op. 7) — închiderea contului prin 121 Profit şi pierdere prin debitare sau creditare după caz	— obţinerea produselor finite, la preţ standard (op. 2) — diferenţele de preţ la produsele obţinute (op. 6) — producţia neterminată (op. 5)

Scanned with OKEN Scanner

MODUL CUM LUCREAZĂ CONTURILE ÎN CADRUL CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE

(figura 11.4)

Contul 921 Cheltuielile activităţii de bază

— înregistrarea reluării producţiei neterminate — înregistrarea cheltuielilor directe (op. 1, 4) — înregistrarea cheltuielilor indirecte preluate prin repartizare (op. 13, 14)	— înregistrarea producţiei neterminate la sfîrşitul perioadei (op. 15) — înregistrarea costului efectiv al producţiei finite (op. 16)

Contul 931 Costul producţiei obţinute

— costul producţiei finite la preţ standard (op. 10)	— costul producţiei finite la preţ standard (op. 18)

Contul 933 Costul producţiei în curs de execuţie

— situaţia iniţială a producţiei neterminate — producţia neterminată la sfâşitul perioadei (op. 15)	— reluarea producţiei neterminate la începutul perioadei — situaţia finală a producţiei neterminate

Contul 902 Decontări interne privind producţia obţinută

— costul efectiv al producţiei (op. 16)	— obţinerea produselor finite la preţ standard (op. 10) — diferenţele de preţ la produsele obţinute, roşu sau negru (op. 17)

Contul 903 Decontări interne privind diferenţele de preţ

— diferenţele de preţ la produsele obţinute, în negru sau roşu (op. 17)	— diferenţele de preţ la produsele obţinute, negru sau roşu (op. 18)

Scanned with OKEN Scanner

Contul 331 Produse în curs de execuţie exprimă producţia neterminată determinată la sfârşitul perioadei pe baza inventarierii. În această situaţie contul 331 Produse în curs de execuţie se debitează la sfârşitul perioadei cu producţia neterminată inventariată şi se creditează la începutul perioadei cu producţia neterminată reluată în fabricaţie.

Contul 701 Venituri din vânzarea produselor finite se creditează pe parcursul lunii cu valoarea produselor vândute la preţ de vânzare şi se creditează la sfârşitul lunii prin contul 121 Profit şi pierdere. La sfârşitul lunii contul 701 nu prezintă sold.

Contul 711 Venituri din producţia stocată se creditează în timpul lunii cu producţia obţinută din fabricaţie la preţ standard. Se creditează deasemenea cu diferenţele de preţ la produsele obţinute (în negru sau roşu după caz). La sfârşitul perioadei se creditează şi cu producţia neterminată stabilită prin inventariere. Debitarea contului 711 se realizează în cursul lunii cu valoarea produselor finite vândute (la preţ standard). La sfârşitul lunii contul 711 se mai debitează cu diferenţele de preţ aferente produselor finite vândute (în negru sau roşu după caz). La începutul lunii următoare contul 711 se debitează cu valoarea producţiei neterminate reluată în fabricaţie (contul 331).

În cadrul contabilităţii de gestiune aşa cum s-a constatat în suita de înregistrări sunt apelate mai multe conturi.

Contul 921 Cheltuielile activităţii de bază, în cadrul analiticelor sale, se debitează cu reluarea producţiei neterminate din perioada anterioară şi cu toate cheltuielile directe (materiale, salarii), din perioada curentă. Se debitează deasemenea cu cheltuielile indirecte (colectate în prealabil în conturile 923 şi 924) determinate prin repartizare. Se creditează cu valoarea producţiei neterminate stabilită la sfârşitul perioadei prin inventariere şi cu costul efectiv al produselor fabricate în cursul perioadei.

Contul 931 Costul producţiei obţinute se debitează cu valoarea produselor finite, la preţ standard, obţinute în timpul perioadei. Se creditează cu valoarea produselor finite la cost standard, decontate la sfârşitul perioadei.

Contul 933 Costul producţiei în curs de execuţie, se debitează cu producţia neterminată, stabilită la sfârşitul perioadei prin inventariere.

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează, la începutul perioadei, cu valoarea producţiei neterminate reluată în fabricaţie. Soldul final exprimă producţia neterminată de la sfârşitul perioadei.

Contul 902 Decontări interne privind producţia obţinută, se creditează cu valoarea produselor finite obţinute, la preţ standard. Se creditează deasemenea cu diferenţele de preţ (în negru sau roşu) pentru produsele obţinute. Se debitează cu costul efectiv al produselor finite obţinute.

Contul 903 Decontări interne privind diferenţele de preţ, urmăreşte diferenţele de preţ ale produselor finite carė sunt înregistrate la preţ standard (contul 331).

Sintetizând cele menţionate se poate spune că prin intermediul contului 921 (cu analiticele sale) se determină cheltuielile ce se efectuează pentru fabricarea produselor (întâi cheltuielile directe şi apoi cheltuielile indirecte prin repartizare).

Contul 931 urmăreşte produsele fabricate în timpul perioadei, evaluate la preţ standard.

Contul 933 urmăreşte producţia neterminată stabilită la sfârşitul perioadei prin inventariere. Soldul producţiei neterminate de la sfârşitul perioadei este reluat în cheltuieli la începutul perioadei viitoare.

Prin intermediul contului 902 se stabilesc diferenţele la produsele fabricate care apoi se înregistrează la contul 903.

La sfârşitul perioadei doar două conturi prezintă sold şi anume 933 (sold debitor) şi 901 (sold creditor).

La începutul perioadei contul 933 se creditează prin debitarea contului 921.

Literatura de specialitate oferă şi alte variante de înregistrări. De exemplu, faţă de suita de înregistrări prezentate, apar următoarele modificări:

— contul 933 se închide prin 902 astfel că rămân deschise două conturi: 901 (sold creditor) şi 902 (sold debitor). Acestea se închid prin înregistrarea:

901	=	902

Scanned with OKEN Scanner

Apariţia mai multor soluţii în rezolvarea unei probleme este bine venită. Fiecare din variantele oferite de literatura de specialitate au argumente de susţinere. Existenţa mai multor variante de înregistrări se încadrează în ideea că modul de organizare al contabilităţii de gestiune este la latitudinea agentului economic.

Sub formă de sinteză se poate preciza că prin intermediul contabilităţii de gestiune se asigură principala sursă de informaţii necesare conducerii unei unităţi. Contabilitatea de gestiune oferă informaţii necesare aprecierii mersului activităţii interne, controlului riguros asupra modului de utilizare a resurselor.

Organizarea contabilităţii în dublu circuit nu înseamnă o separare, o opoziţie între contabilitatea financiară şi contabilitatea internă de gestiune. Obiectivele urmărite de contabilitatea financiară şi de contabilitatea de gestiune trebuie să se realizeze în cadrul unor conexiuni fireşti, aceasta cu atât mai mult cu cât sursa de prelucrare a datelor este pentru ambele, operaţiunile economico-financiare consemnate în documente justificative iar cerinţa majoră este ca atât contabilitatea financiară cât şi cea de gestiune să contribuie la asigurarea bunului mers al unităţii.

În condiţiile utilizării tehnicii moderne de calcul sporeşte legătura între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune în atingerea obiectivelor fiecăruia şi în realizarea scopului final de a se oferi informaţii de calitate în procesul decizional ce vizează optimizarea activităţii unităţii.

În literatura de specialitate se susţine această idee prin afirmaţia: „O problemă comună pentru sistemele contabile din toate ţările dezvoltate este de a redefini locul contabilităţii financiare şi al contabilităţii de gestiune, mai ales în contextul accelerării progresului tehnic, al exploziei informaticii şi băncilor de date" — Nicolae Feleagă „Sisteme contabile comparate" — 1995.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 12
REMARCAREA VALENŢELOR DE INFORMARE ALE CONTABILITĂŢII ÎN CONTEXTUL UTILIZĂRII TEHNICII MODERNE DE CALCUL

După cum este cunoscut, contabilitatea reprezintă o componentă însemnată în sistemul informaţional al unităţilor economice. Prin maniera sa de prelucrare a datelor, contabilitatea oferă informaţii exacte privind existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale, remarcând sub formă de sinteză, rezultatele activităţii desfăşurate.

Suportul puterii de informare al contabilităţii este dat de cuprinderea în prelucrare a tuturor operaţiunilor economico- financiare ce au loc în unităţile economice.

Ca o concluzie la cele relatate se poate aprecia că forţa de informare de care dispune contabilitatea, datorită amploarei datelor cuprinse în prelucrare, a concepţiei şi logicii de înregistrare, face din aceasta o componentă de bază ce contribuie la desfăşurarea în condiţii optime a activităţii unităţilor economice.

La toate cele menţionate se poate pune întrebarea, de ce nu întotdeauna sunt valorificate valenţele de informare ale contabilităţii. Răspunsul este unul singur şi anume, volumul de muncă.

În contextul prelucrării manuale multe din valenţele de informare ale contabilităţii rămân nevalorificate datorită faptului că întârzierea în prelucrarea unui volum mare de date, face ca informaţiile obţinute să depăşească termenul optim, astfel că eficienţa lor este mică sau fără valoare decizională.

Progresele remarcabile pe linia construcţiei şi programării calculatoarelor electronice, apar ca o soluţie valoroasă în preocuparea

valorificării, în toată complexitatea lor, a valenţelor de informare ale contabilităţii.

În prezent, în ţara noastră, asistăm la schimbări importante atât în ceea ce priveşte contabilitatea cât şi informatica.

Trecerea la noul sistem contabil ce răspunde cerinţelor economiei de piaţă, necesităţii armonizării contabilităţii pe plan mondial, reprezintă direcţia majoră ce a vizat şi vizează perfecţionarea contabilităţii. La acest aspect se poate aprecia interesul major în preluarea corectă a noului sistem contabil concretizat prin: lucrări şi articole de specialitate publicate, cursuri organizate etc.

Progresele, în ceea ce priveşte tehnica de calcul, sunt pe măsura necesităţilor de prelucrare a datelor în condiţii optime. Lucrul în reţele de calculatoare, simplificarea activităţii de programare, apelarea la sistemele de gestiune a bazelor de date, asigurarea unui dialog firesc cu utilizatorul, sporirea puterii de validare a datelor, utilizarea sistemelor expert sunt doar câteva din aspectele ce caracterizează tehnica de calcul. Şi aici se poate adăuga faptul că prin modul de oferire a produselor informatice (dialog prietenos), prin cursurile apărute la un nivel accesibil de înţelegere, a făcut să sporească interesul pentru informatică, nu numai din partea celor ce se ocupă direct ci şi din partea utilizatorilor.

Din cele relatate se poate aprecia că sunt create condiţiile de apelare în mai mare măsură la tehnica de calcul în prelucrarea datelor contabile, cu implicaţii favorabile în bunul mers al activităţii unităţilor economice.

În situaţia în care sunt create condiţiile pentru o mai bună utilizare a tehnicii moderne de calcul în contabilitate, apare ca firească întrebarea: care sunt aspectele esenţiale de care să se ţină seama?

Fără pretenţia de a epuiza această problemă, sugerăm unele aspecte pe care le apreciem ca importante.

Un aspect major, de la care pornesc şi alte aspecte ce trebuiesc avute în vedere, este acela de a considera contabilitatea ca o sursă puternică de informare, şi nu ca o modalitate de a prelucra date în scopul urmăririi existenţei şi mişcării elementelor patrimoniale, având în

Scanned with OKEN Scanner

vedere întocmirea lucrărilor de sinteză şi cerinţa de a răspunde necesităţilor de control. Sigur aceste aspecte sunt foarte importante şi pot sta în centrul organizării contabilităţii unităţilor economice. a limita însă procesul de valorificare a informaţiilor economico-financiare de care dispune contabilitatea numai la aceste aspecte credem că nu este bine, atât din punct de vedere teoretic cât şi practic.

Contabilitatea nu trebuie văzută izolat, ci încadrată într-un sistem de legături atât în interiorul unităţii cât şi în afara acesteia.

Aşa cum s-a menţionat, contabilitatea ocupă un loc important în cadrul sistemului informaţional al unităţii, însă ea nu trebuie văzută ca un scop în sine ci ca o componentă majoră în asigurarea bunului mers al agentului economic. Prin valorificarea complexă a datelor contabilităţii se poate contribui la o desfăşurare optimă a activităţii de producţie, de desfacere; la asigurarea unei concordanţe între mărfurile oferite şi cerinţele pieţii; la asigurarea unei utilizări eficiente a capacităţilor de producţie şi a forţei de muncă etc. Altfel spus valorificarea complexă a datelor contabilităţii contribuie substanţial la fundamentarea deciziilor de conducere în scopul asigurării unei activităţi eficiente.

Din cele relatate s-a desprins ideia că prin contabilitate se asigură o bază puternică de informare datorită faptului că prin specificul ei preia la intrare toate operaţiunile economico- financiare ce au loc într-o unitate economică.

După părerea noastră, în preocuparea de utilizare complexă a datelor contabilităţii, nu se poate vorbi de o creştere a valenţelor de informare, de sporire a valenţelor de informare ale contabilităţii sau de alte afirmaţii asemănătoare. Se poate însă vorbi numai de remarcarea sau valorificarea valenţelor de informare ale contabilităţii.

Contabilitatea prin concepţia sa a dispus şi dispune de aceste valenţe de informare. Tehnica de calcul vine nu să sporească valenţele de informare ale contabilităţii, ci să remarce aceste valenţe, să le valorifice.

Pentru a atinge acest ţel major de a se remarca valenţele de informare ale contabilităţii în contextul utilizării calculatoarelor electronice, este necesar a se avea în vedere mai multe aspecte dintre

Scanned with OKEN Scanner

care enumerăm: codificarea optimă a indicatorilor care să asigure o prelucrare complexă a datelor în concordanţă cu cerinţele de informare; dotarea cu echipamente de calcul care să permită preluarea datelor de la sursă, prelucrarea multilaterală a acestora şi oferirea informaţiilor direct la cei interesaţi, în cadrul unui dialog accesibil; asigurarea unui sistem de arhivare a datelor pentru a constitui permanent baza de comparaţie în scopul depistării unor tendinţe în desfăşurarea activităţii; adâncirea evidenţei analitice pe considerentul că volumul mare de prelucrare este compensat de viteza sporită a calculatoarelor; întocmirea la cerere, în scopul informării interne, a unor lucrări care prin tradiţie se întocmeau şi se întocmesc la anumite perioade; cuprinderea în produsele informatice a unor programe puternice de validare a datelor pentru a da garanţie exactităţii informaţiilor oferite la un moment dat; cuprinderea în programele de prelucrare a unor rutine care să asigure un număr însemnat de calcule de analiză a eficienţei economice şi în funcţie de cerinţe să fie apelate; existenţa permanentă a preocupării ca prin calculator să se asigure o prelucrare a datelor în timp real, adică în timp util pentru decizii eficiente.

Abordarea problemelor analizate în toată complexitatea lor este amplă atât din punct de vedere teoretic cât şi practic. Sub formă de exemplu luăm cazul contabilităţii mărfurilor. După cum este cunoscut modul actual de organizare a evidenţei mărfurilor asigură cerinţele de urmărire a acestor bunuri în ceea ce priveşte soldul iniţial, intrările, ieşirile, soldul final, rezultatele obţinute din vânzarea mărfurilor etc. Organizarea evidenţei analitice a mărfurilor e de natură a adânci această urmărire la nivelul gestiunilor, la nivelul felului de marfă.

Concepţia de urmărire a mărfurilor pe feluri de mărfuri, pe gestiuni, pe total marfă, poate fi valorificată în sensul utilizării informaţiilor şi în alte direcţii. De exemplu un sistem adecvat de codificare a mărfurilor dă posibilitatea continuării prelucrării datelor cu ajutorul calculatorului electronic, după diverse criterii de grupare: mărfuri din import, mărfuri din ţară; mărfuri de un sezon sau altul; mărfuri dintr-o grupă sau alta etc. Aceste grupări însoţite de situaţii adecvate pot deveni surse importante de informare pentru o bună activitate de comerţ.

Scanned with OKEN Scanner

Existenţa în dotare a echipamentelor de calcul care să permită preluarea, în momentul efectuării operaţiunii, atât a intrărilor cât şi a vânzărilor de mărfuri, dă posibilitatea ca evidenţa analitică şi sintetică a mărfurilor să fie o activitate operativă. Altfel spus se pot atinge obiectivele cerute de contabilitatea mărfurilor în termen foarte scurt. Beneficiind de datele cuprinse în memoria calculatorului, privind contabilitatea mărfurilor, se poate reliefa prin prelucrarea automată, şi alte valenţe ale contabilităţii.

Pregătirea în prealabil a unor fişiere cu stocurile minime de mărfuri ce asigură o desfăşurare normală a activităţii de comerţ, dă posibilitatea ca prin compararea permanentă cu fişierele actualizate ale stocurilor existente, să se constate eventualele abateri şi deci depistarea unor neajunsuri ce pot apare în procesul de desfacere al mărfurilor. Pe baza celor constatate în comparaţia menţionată, tot automat se poate depista dacă prin contractele de aprovizionare cu mărfuri, în derulare, se rezolvă problema. În caz contrar, tot automat, se pot pregăti deciziile de rutină pentru noi acţiuni de aprovizionare, beneficiind în acest caz de fişierele pregătite cu furnizorii posibili, cu priorităţile de apelare etc.

Deşi exemplul analizat nu epuizează toate aspectele, se poate constata că valenţele de informare ale datelor contabile sunt puternice. Prin concepţia şi logica sa, contabilitatea reprezintă un domeniu de mare interes în optimizarea procesului de decizie în orice unitate economică. Important este de a apela în mai mare măsură la facilităţile deosebite de prelucrare şi prezentare a datelor ale calculatoarelor electronice, pentru a valorifica puterea de informare a contabilităţii.

Probleme relativ asemănătoare pot fi analizate şi în cazul unităţilor productive, unde se pot obţine printr-o prelucrare complexă informaţii privind posibilitatea lansării în fabricaţie în funcţie de stocurile de materiale şi de contractele de aprovizionare. Se pot, tot automat, depista cazurile în care după o perioadă de timp, nu se mai poate continua fabricaţia din lipsa materialelor necesare procesului tehnologic etc.

Maniera aceasta de prelucrare complexă a datelor, în conexiunea lor firească, după părerea noastră nu deranjează cu nimic ideia organizării contabilităţii în dublu circuit: contabilitatea financiară şi contabilitatea internă de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Organizarea contabilităţii în dublu circuit reprezintă un punct de sprijin în definirea variantelor de prelucrare şi respectiv în asigurarea criteriilor de grupare a datelor supuse prelucrării. Această concepţie de organizare a contabilităţii în două circuite nu este de natură a le distanţa ci a răspunde anumitor cerinţe de informare atât în interiorul unităţii cât şi în afara ei.

De fapt o problemă comună pentru elaborarea sistemelor contabile în diferite ţări este de a redefini locul contabilităţii financiare şi contabilităţii de gestiune în contextul extinderii utilizării tehnicii moderne de calcul.

Pentru ca informaţiile oferite de contabilitate să-şi atingă scopul şi anume să permită redarea unei imagini fidele a patrimoniului, a situaţiei financiare, a rezultatelor societăţii şi în acelaşi timp să ofere operativ informaţii care să contribuie la asigurarea unei activităţi eficiente este necesar ca informarea să fie asigurată în timp real, lucru posibil în condiţiile utilizării calculatoarelor electronice.

Acest aspect al informării în timp real este urmărit mai mult de disciplinele tehnice şi uneori este apelat şi în vorbirea curentă, sub înţelesul de informare în secunde sau fracţiuni de secunde.

Informarea în timp real, credem că trebuie tratată şi în cadrul disciplinelor economice inclusiv în contabilitate. În condiţiile contabilităţii, informarea în timp real înseamnă informarea în acea perioadă care să permită cunoaşterea realităţii în timp optim şi implicit luarea deciziilor adecvate.

În cazul prelucrării manuale a datelor, această cerinţă a oferirii de informaţii în timp real nu întotdeauna poate fi îndeplinită. În felul acesta se explică întârzierile în întocmirea unor lucrări şi în special în domeniul evidenţei analitice, cu implicaţiile de rigoare privind urmărirea bunei gospodăriri a patrimoniului unităţii.

Trebuie însă remarcat că neîndeplinirea concretă de către contabilitate a unor cerinţe de informare nu se regăseşte în concepţia ei ca sistem, în logica înregistrărilor contabile, ci în imposibilitatea atingerii tuturor valenţelor de care ea dispune din cauza volumului de muncă şi deci imposibilităţi ca în anumite situaţii să asigure informarea în timp real. În acest context trebuie subliniat că prin folosirea calculatoarelor electronice se dă răspunsul favorabil la această problemă.

Scanned with OKEN Scanner

Sub formă de concluzie, se poate afirma că prin apelarea la tehnica de calcul, contabilitatea îşi poate remarca multiplele valenţe de informare de care dispune, în favoarea procesului de optimizare a actului de decizie în unităţile economice.

În contextul apelării în mai mare măsură la tehnica modernă de calcul, la aprecierile de care beneficiază contabilitatea pentru calitatea lucrărilor întocmite se va ataşa şi mai mult aprecierea privind aportul acesteia, cu informaţii operative şi detaliate în funcţie de necesităţi, la asigurarea bunei desfăşurări a activităţii unităţilor economice.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 13

POSIBILITĂŢI DE UTILIZARE A DATELOR CONTABILE ÎN CALCULELE DE ANALIZĂ ECONOMICĂ

Contabilitatea reprezintă un sistem informaţional orientat spre cunoaşterea şi gestiunea valorilor economice separate patrimonial. Informaţia contabilă vehiculează cunoştinţe de reflectare şi control privitoare la situaţia patrimoniului şi la rezultatele obţinute.

Datele contabile prin calitatea lor pot reprezenta surse importante în activitatea de analiză a modului de desfăşurare a activităţii agenţilor economici, dar şi de stabilire a gestiunii previzionale respectiv managementul strategic. Realizarea activităţii de analize diagnostic a unităţilor economice se sprijină foarte mult pe informaţiile contabile, datorită certitudinii acestora.

În cele ce urmează prezentăm un număr de indicatori ce pot fi uşor utilizaţi beneficiind de informaţiile contabile oferite de fişele conturilor şi lucrările de sinteză (bilanţ, cont de rezultate, anexe la bilanţ). Pe baza acestor indicatori se poate aprecia modul de desfăşurare a activităţii economice şi în acelaşi timp se pot trage concluzii privind tendinţele favorabile sau nefavorabile. Concluziile rezultate pot sta la baza deciziilor de conducere pentru perioada viitoare.

$$\text{Rata rentabilităţii nete} = \frac{\text{Profit net}}{\text{Capital social}} \times 100$$

$$\text{Rata rentabilității financiare a capitalului permanent} = \frac{\text{Profit brut}}{\text{Capital propriu + credite pe termen lung}} \times 100$$

$$\text{Rata rentabilității financiare a capitalului propriu} = \frac{\text{Profit brut}}{\text{Capital propriu}} \times 100$$

$$\text{Profit brut pe salariat} = \frac{\text{Profit brut}}{\text{Număr salariați}}$$

$$\text{Profit brut la 1 000 lei fonduri fixe} = \frac{\text{Profit brut}}{\text{Fonduri fixe}} \times 1000$$

$$\text{Rata profitului net în funcție de cheltuieli} = \frac{\text{Profit net}}{\text{Total cheltuieli}} \times 100$$

$$\text{Rata profitului net în funcție de cifra de afaceri} = \frac{\text{Profit net}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100$$

$$\text{Cifra de afaceri la 1 000 lei fonduri fixe} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Fonduri fixe}} \times 1000$$

$$\text{Solvabilitatea imediata} = \frac{\text{Disponibilitați banesti}}{\text{Obligații pe termen scurt}}$$

$$\text{Coeficientul de rotație a activelor circulante} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active circulante}}$$

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Număr de zile de rotaţie} = \frac{\text{Număr zile ale perioadei}}{\text{Coeficientul de rotaţie a activelor circulante}}$$

$$\text{Rata activelor imobilizate} = \frac{\text{Active imobilizate}}{\text{Total activ}} \times 100$$

$$\text{Rata activelor circulante} = \frac{\text{Active circulante}}{\text{Total activ}} \times 100$$

$$\text{Rata stocurilor} = \frac{\text{Stocuri}}{\text{Total activ}} \times 100$$

$$\text{Rata materiilor prime} = \frac{\text{Materii prime}}{\text{Active circulante}} \times 100$$

$$\text{Rata produselor finite} = \frac{\text{Produse finite}}{\text{Active circulante}} \times 100$$

$$\text{Rata stocurilor} = \frac{\text{Mărfuri}}{\text{Active circulante}} \times 100$$

(se poate raporta şi la total activ)

$$\text{Rata creanţelor} = \frac{\text{Creanţe}}{\text{Total activ}} \times 100$$

Analiza se poate adânci şi anume:
— creanţe legate de ciclul de exploatare (clienţi)
— creanţe diverse (legate de personal, acţionari)
sau
— creanţe certe
— creanţe incerte

Scanned with OKEN Scanner

sau
— creanţe pe termen scurt
— creanţe pe termen lung
— creanţe pe termen mediu

$$\text{Rata stabilităţii financiare} = \frac{\text{Capital permanent}}{\text{Total pasiv}} \times 100$$

$$\text{Rata autonomiei financiare globale} = \frac{\text{Capital propriu}}{\text{Total pasiv}} \times 100$$

$$\text{Rata autonomiei financiare} = \frac{\text{Capital propriu}}{\text{Capital permanent}} \times 100$$

$$\text{Gradul de independenţă financiară} = \frac{\text{Capital propriu}}{\text{Datorii pe termen mediu şi lung}} \times 100$$

$$\text{Rata datoriei globale} = \frac{\text{Total datorii}}{\text{Total pasiv}} \times 100$$

$$\text{Rata eficienţei cheltuielilor totale (cheltuieli la 1 000 lei venituri)} = \frac{\text{Cheltuieli}}{\text{Venituri}} \times 1000$$

(acest calcul poate fi făcut pe total sau pe activităţi: de exploatare, financiară)

$$\text{Cheltuieli la 1 000 lei cifră de afaceri} = \frac{\text{Cheltuieli}}{\text{Cifră de afaceri}} \times 1000$$

Scanned with OKEN Scanner

Menţionăm că indicatorii prezentaţi nu epuizează activitatea de analiză-diagnostic ce se poate realiza pe baza datelor contabile, aceasta fiind o activitate mult mai complexă. Cele prezentate demonstrează, prin câteva exemple, valenţele de informare ale datelor contabile, îndemnând în felul acesta de a li se acorda importanţa cuvenită.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 14

CERINŢE ASUPRA PRODUSELOR INFORMATICE UTILIZATE ÎN CONTABILITATE

Procesul de perfecţionare al contabilităţii la cerinţele noi ale economiei de piaţă, este necesar să fie însoţit de îmbunătăţiri substanţiale pe linia utilizării tehnicii moderne de calcul. Folosirea calculatoarelor electronice în procesul de prelucrarea a datelor, dă posibilitatea reliefării facilităţilor de informare ale contabilităţii prin exactitate, operativitate, grad de detaliere ridicat etc.

Interesul în utilizarea tehnicii de calcul este sprijinit de o serie de elemente ce fac din calculatorul electronic un instrument deosebit de util în prelucrarea datelor financiar-contabile dintre care enumerăm: descentralizarea folosirii echipamentelor de calcul; existenţa sistemelor de operare performante; pregătirea de produse informatice pe domenii de aplicaţii; realizarea unui dialog firesc cu calculatorul; preţuri relativ reduse, atât pentru calculatoare, cât şi pentru produsele informatice, în raport cu performanţele acestora.

Agentul economic, permanent preocupat de a-şi îmbunătăţi propria activitate, inclusiv în domeniul contabilităţii, cum este şi firesc, îşi pune o serie de întrebări de felul cum trebuie să procedeze pentru folosirea optimă a tehnicii de calcul. Pe această linie, considerăm că este necesar ca utilizatorul, economist-contabil, să fie sprijinit în sensul asigurării condiţiilor ca prelucrarea

Scanned with OKEN Scanner

automată a datelor să se realizeze în spiritul cerinţelor precizate prin legea contabilităţii.

Utilizarea produselor informatice în domeniul contabilităţii, presupune optarea pentru una din opţiunile:

— realizarea de produse informatice prin efort propriu, la comandă, în funcţie de specificul prelucrărilor;

— procurarea de produse informatice generalizabile pregătite de unităţi specializate.

Alegerea uneia sau alteia din aceste variante, trebuie să fie la latitudinea agentului economic, în funcţie de criteriile de eficienţă. Recomandăm, totuşi, ca pentru prelucrările cu caracter de generalitate să se apeleze la produsele informatice deja pregătite. În cadrul acestora, se înscriu prelucrările din cadrul contabilităţii financiare.

Indiferent de modalitatea de obţinere a produselor informatice, utilizatorul trebuie să manifeste toată exigenţa pentru calitatea acestora, lipsa de exigenţă în procurarea produselor informatice nu se manifestă negativ, cu precădere, în preţul plătit la achiziţionare, ci în neajunsurile ce pot apare pe parcursul exploatării, cum ar fi: apariţia unor erori de prelucrare şi de aici cerinţa de a se apela în paralel, la unele prelucrări manuale; nerealizarea unui dialog firesc între om şi calculator; imposibilitatea adaptării produsului informatic la unele modificări în prelucrarea datelor financiar-contabile; lipsa posibilităţii utilizării datelor contabile în informări operative; nerespectarea cerinţelor de conţinut a unor documente sau lucrări contabile etc.

În scopul protejării utilizatorului de unele surprize în procesul de prelucrare automată a datelor, remarcăm câteva aspecte de care este necesar să se ţină seama la procurarea de produse informatice.

— Pentru aprecierea calităţii unui produs informatic, este necesară cunoaşterea în profunzime a acelui produs, a tuturor facilităţilor de lucru. Într-o analiză rapidă a unui produs informatic, nu se poate urmări decât faptul că acel produs informatic permite obţinerea tuturor situaţiilor dorite. Acest lucru ne poate duce la concluzia că produsul informatic răspunde cerinţelor utilizatorului.

Scanned with OKEN Scanner

Este însă posibil ca această primă concluzie să nu ne dea garanţia unui produs informatic bun. Cauza o reprezintă lipsa programelor de validare, programe care solicită la cât mai multe verificări, datele de intrare. De exemplu, corespondenţa între conturi poate fi un criteriu de acceptare sau respingere de către calculator, a unei înregistrări contabile, bineînţeles cu ataşarea explicaţiei respective.

Exemple de validare a datelor pot fi remarcate şi pentru cazurile: cuprinderea datelor în cadrul unor limite; folosirea cifrelor de control; corespondenţa între simbol şi denumire; corelaţia între datele parţiale şi totale; corelaţia între diferiţi indicatori la lucrările de sinteză.

Sintetizând cele prezentate, putem preciza că utilizatorul trebuie să aprecieze în ce proporţie datele supuse prelucrării sunt verificate prin programele de validare. De asemenea, este necesar să se constate dacă noi solicitări de validare de date pot fi încadrate în produsul program deja elaborat.

— Un aspect important care trebuie să fie urmărit în aprecierea calităţii produselor informatice este modul în care dialogul om-calculator este firesc, cât mai clar. Descentralizarea folosirii tehnicii de calcul, extinderea informaticii distribuite, deci apropierea tehnicii de calcul de utilizator, trebuie să fie însoţită şi de o apropiere din punct de vedere al accesibilităţii.

În acest sens este necesar a se urmări dacă succesiunea de meniuri permite utilizatorului, cu un minim de efort, să deruleze toate etapele de prelucrare a datelor. De asemenea, este util de urmărit dacă sunt posibile lămuriri suplimentare în urma apelării unor comenzi de ajutor (de explicaţii). Tot în cadrul acestui aspect se poate urmări modul cum sunt tratate erorile de prelucrare, dacă în acest sens se dau lămuririle necesare.

— Este cunoscut faptul că la elaborarea proiectelor de prelucrare automată a datelor se impun unele adaptări, a situaţiilor la cerinţele echipamentelor de calcul. În acest sens este necesar a se urmări ca aceste modificări să fie numai de formă nu şi de conţinut.

— În general, la analiza variantelor de prelucrare automată a datelor, se urmăreşte, în principal, dacă sunt obţinute toate

Scanned with OKEN Scanner

situaţiile periodice. Date fiind facilităţile multiple ale echipamentelor de calcul şi în acelaşi timp, cerinţele valorificării informaţiilor financiar-contabile în procesul de conducere, la analiza calităţii produselor informatice este util a se urmări posibilităţile de informare operativă, într-un dialog firesc cu calculatorul, Altfel spus, este necesar de urmărit cum sunt reliefate şi valorificate facilităţile de informare ale contabilităţii, ca urmare a vitezei de lucru a calculatorului electronic, posibilităţii de detaliere a informaţiilor, precum şi a prezenţei dispozitivelor de afişare la locul unde se iau decizii.

— Un aspect important în aprecierea calităţii unui produs informatic este şi acela al posibilităţii asigurării informării în timp real, adică informarea într-un termen care să permită elaborarea deciziilor necesare în timp util.

— Produsele informatice sunt concepute, de regulă, să răspundă cerinţelor prelucrării la un moment dat. Date fiind unele modificări în procesul de prelucrare a datelor, determinate de schimbarea metodologiei de calcul a unor indicatori, de unele precizări legislative etc., este util a se urmări în ce măsură produsul informatic poate fi adaptat la noile cerinţe.

— Elaborarea unor produse informatice pentru prelucrări complexe cum sunt şi cele din domeniul contabilităţii, poate determina existenţa unor vicii ascunse, ce se pot manifesta pe anumite ramuri de prelucrare insuficient testate. De aceea este util ca la procurarea produselor informatice să se precizeze cine răspunde de aceste vicii, nedepistate la recepţie. În acest context, este necesar a se depista posibilitatea păstrării unui produs martor, atât la beneficiar, cât şi la furnizor.

— Descentralizarea utilizării tehnicii de calcul, precum şi sporirea gradului de accesibilitate, oferă o mulţime de avantaje pentru procesul de prelucrare a datelor. În acelaşi timp, pot apare şi unele dezavantaje printre care menţionăm: virusarea produselor informatice; distrugerea unor fişiere; intervenţii neautorizate şi uneori cu rea credinţă în structura unor componente ale produselor informatice. În recepţia produselor informatice şi deci la aprecierea calităţii acestora, este util a se

Scanned with OKEN Scanner

urmări cum se pot înlătura astfel de neajunsuri şi cum se pot preciza răspunderile celor două părţi: beneficiar şi furnizor.

— Exploatarea corectă a unui produs informatic, presupune cunoaşterea acestuia în profunzime. De aceea la procurarea unui produs informatic este necesar a se urmări, dacă se organizează cursuri de pregătire, dacă dispune de material multiplicat sau documentaţie pe disc flexibil.

Prin cele prezentate nu au fost epuizate toate aspectele ce trebuiesc urmărite la aprecierea calităţii unui produs informatic şi implicit pentru decizia de a procura acel produs informatic.

Este de reţinut însă faptul că neajunsurile unui produs informatic procurat fără o cercetare atentă a acestuia se manifestă în procesul de exploatare şi de regulă, efectele nefavorabile depăşesc cu mult cheltuielile de procurare.

Sub formă de sinteză enumerăm principalele aspecte, întrebări, ce trebuiesc urmărite la compararea diverselor produse informatice şi implicit la procurarea lor.

— Procesul informatic dispune de programe de validare a datelor? În ce măsură aceste programe de validare acoperă cerinţele de verificare a datelor introduse în prelucrare?

cerinţele de verificare a datelor introduse în prelucrare?

— Produsul informatic oferă un dialog firesc cu utilizatorul? Sunt oferite explicaţii detaliate asupra prelucrării, dacă utilizatorul doreşte acest lucru?

— Rezultatul prelucrării se concretizează în lucrări contabile necesare? Se păstrează conţinutul acestor lucrări?

— Pe parcursul unei perioade de gestiune se pot obţine şi informaţii operative necesare conducerii?

— În ce măsură unele modificări în procesul de prelucrare, determinate de legislaţie, de cerinţele de informare, se pot încadra în produsul informatic existent? Cine rezolvă aceste aspecte şi în ce condiţii?

— Cine răspunde de eventualele vicii ascunse în produsul informatic? Se poate păstra un produs informatic martor?

— Cum se rezolvă problema virusării produsului informatic?

— Cum se rezolvă problema reluării prelucrării, dacă în anumite faze au fost distruse unele fişiere?

— Există, în produsul informatic, modalităţi de protecţie şi de securitate a datelor, printr-un sistem de parole?

Scanned with OKEN Scanner

— În ce măsură organele de control pot apela la produsul informatic martor pentru a verifica corecta prelucrare pe parcursul perioadei? De ce posibilităţi mai pot dispune organele de control în verificarea lucrărilor contabile întocmite cu calculatorul electronic?

— Pentru cunoaşterea produsului informatic, ce se oferă (cursuri tipărite, documentaţie pe disc flexibil etc.)?

Cele menţionate reprezintă aspecte de care utilizatorul de tehnică de calcul este bine să ţină seama la procurarea unui produs informatic.

În acelaşi timp, aceste aspecte pot reprezenta şi atenţionări pentru producătorii de software, de produse informatice.

În general, se poate spune că exigenţa utilizatorului de tehnică de calcul împreună cu sporirea interesului producătorului de software, de a răspunde acestei exigenţe, se va finaliza în produse informatice performante, cu implicaţii favorabile pentru procesul de prelucrare automată a datelor şi pentru procesul de conducere a activităţii unităţilor economice.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 15

TESTE PE TEME DE CONTABILITATE

15.1 TESTUL T0101 — PROBLEME TEORETICE

ÎNTREBAREA 1

Activul, prin compoziţia sa, evidenţiază modul de rotaţie al bunurilor economice. Rotaţia exprimă atât aspectul specific în care se consumă şi se înlocuiesc componentele activului, cât şi lichiditatea lor. În raport cu acest criteriu, activele se grupează în active fixe şi active circulante. Activele fixe sau imobilizările se individualizează la rândul lor în trei grupe: active fixe necorporale, active fixe corporale şi active fixe financiare. Activele circulante sau mobilizările se individualizează pe trei grupe: stocuri şi comenzi în curs de execuţie (active circulante materiale), creanţe şi efecte comerciale de primit (active circulante în decontare), plasamente şi disponibilităţi băneşti (active circulante băneşti).

Ţinând seama de cele prezentate, rugăm a se preciza dacă următoarele elemente patrimoniale au fost încadrate corect:

1 — materii prime (active circulante în decontare)
2 — materii prime (active circulante materiale)
3 — produse finite (active circulante materiale)
4 — obiecte de inventar (active circulante materiale)

5 — debitori (active circulante în decontare)
6 — avansuri acordate furnizorilor (active circulante băneşti)
7 — clienţi (active circulante în decontare)
8 — efecte comerciale de primit (active circulante băneşti)
9 — acreditive (active circulante în decontare)
10 — efecte comerciale de primit (active circulante în decontare).

ÎNTREBAREA 2

Având în vedere cele prezentate la întrebarea 1, rugăm a preciza dacă elementele patrimoniale au fost încadrate corect.

1 — cheltuieli de cercetare, dezvoltare (active fixe necorporale)
2 — mijloace de transport (active fixe corporale)
3 — titluri de participare (active fixe financiare)
4 — disponibil la bancă (active circulante băneşti)
5 — aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare (active circulante materiale)
6 — avansuri acordate furnizorilor (active circulante în decontare)
7 — timbre fiscale şi poştale (active circulante băneşti)
8 — acreditive (active circulante băneşti)
9 — împrumuturi acordate pe termen lung (active fixe financiare)
10 — decontări cu asociaţii privind capitalul (active circulante în decontare)
11 — acţiuni proprii (active circulante băneşti)
12 — programe informatice (active fixe necorporale).

ÎNTREBAREA 3

Mulţimea elementelor patrimoniale de pasiv se grupează în funcţie de modul de finanţare sau procurare a elementelor patrimoniale de activ în:

— surse (fonduri) proprii (capitaluri proprii)

Scanned with OKEN Scanner

— surse (fonduri) străine (datorii)

Ţinând seama de cele prezentate, precizaţi dacă următoarele elemente patrimoniale au fost încadrate corect:

1 — capital social (surse străine)
2 — rezerve (surse proprii)
3 — efecte de plată (surse străine)
4 — avansuri primite de la clienţi (surse străine)
5 — credite bancare (surse străine)

ÎNTREBAREA 4

Categoria de patrimoniu exprimă:

1 — bunurile economice acumulate de o persoană fizică sau juridică?
2 — drepturile şi obligaţiile subiectului de drept?
3 — atât bunurile economice acumulate de o persoană fizică sau juridică, cât şi drepturile şi obligaţiile subiectului de drept?

ÎNTREBAREA 5

La nivelul contabilităţii, bunurile economice reprezintă activul, iar drepturile şi obligaţiile reprezintă pasivul. În acest fel apare ecuaţia generală a patrimoniului, aşa cum este studiată în obiectul contabilităţii.

Bunuri economice	=	Drepturi + obligaţii
	sau	
Activul patrimonial	=	Pasivul patrimonial
	sau	
Activ	=	Pasiv

Sunt corecte aceste afirmaţii? 1 — da; 2 — nu;

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 6

Activitatea unui agent economic produce modificări în structura patrimoniului. Aceste modificări sunt descrise şi analizate de contabilitate prin structurile: cheltuieli şi venituri. Cheltuielile şi veniturile sunt structuri proprii patrimoniului în acţiune.

Având în vedere precizările de mai sus, rugăm a preciza prin ce relaţie se obţine patrimoniul net sau capitalul propriu.

1 — Activ — Pasiv
2 — Activ — Datorii
3 — Activ — Cheltuieli
4 — Venituri — Cheltuieli

ÎNTREBAREA 7

Ecuaţia generală a rezultatelor (a patrimoniului în mişcare) este:

Cheltuieli ± Rezultatul = Venituri

Este corectă această afirmaţie?

1 — da
2 — nu

ÎNTREBAREA 8

Care relaţie de determinare a rezultatelor este corectă:

1 — Venituri > Cheltuieli ⟶ Profit
2 — Venituri < Cheltuieli ⟶ Profit
3 — Cheltuieli > Venituri ⟶ Pierdere
4 — Cheltuieli < Venituri ⟶ Pierdere

Scanned with OKEN Scanner

15.2 TESTUL T0201 — CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL

ÎNTREBAREA 1

Care din sursele menţionate duc la sporirea capitalului social.
1 — subscrierea şi aportul efectiv în bani şi în natură din partea asociaţilor şi acţionarilor?
2 — încorporarea rezervelor în capital social?
3 — încorporarea în capitalul social a primelor legate de capital?
4 — mărirea capitalului social din profitul perioadei anterioare?
5 — mărirea capitalului social din creditele bancare pe termen lung?
6 — mărirea capitalului social ca urmare a anulării provizioanelor reglementate?

ÎNTREBAREA 2

Operaţiunile ce privesc micşorarea capitalului social pot fi:
1 — reducerea numărului de acţiuni proprii?
2 — diminuarea valorii nominale a acţiunilor proprii?
3 — acoperirea pierderilor din anii precedenţi?
4 — lipsurile de materii prime şi produse finite, neimputabile, constatate cu ocazia inventarierii?

ÎNTREBAREA 3

Contabilitatea analitică a capitalului social se ţine:
1 — pe acţionari şi asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acţiunilor şi părţilor sociale, subscrise şi vărsate.
2 — pe acţionari şi asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea de emisiune a acţiunilor şi părţilor sociale subscrise şi vărsate.
3 — nu se ţine o evidenţă analitică la contul capital social.

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 4

În cazul înregistrării subscrierii pentru constituirea capitalului social, care formulă contabilă este corectă?

1 — *Debit:* 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
Credit: 1012 Capital subscris vărsat
2 — *Debit:* 502 Acţiuni proprii
Credit: 1012 Capital subscris vărsat
3 — *Debit:* 461 Debitori diverşi
Credit: 1011 Capital subscris nevărsat
4 — *Debit*: 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
Credit: 1011 Capital subscris nevărsat

ÎNTREBAREA 5

Care din formulele contabile sunt corecte pentru cazul înregistrării aportului efectiv la constituirea sau sporirea capitalului social?

1 — *Debit:* 5311 Casa în lei
Credit: 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
2 — *Debit:* 5314 Casa în devize
Credit: 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
3 — *Debit:* 5121 Conturi la bănci în lei
Credit: 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
4 — *Debit:* 2111 Terenuri
Credit: 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
5 — *Debit:* 2125 Mijloace de transport
Credit: 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul

15.3 TESTUL T0202 — CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL (continuare) (continuare)

ÎNTREBAREA 1

Dacă la înregistrarea subscrierii pentru constituirea capitalului social s-a utilizat contul de gradul unu, 101 Capital social, la

Scanned with OKEN Scanner

înregistrarea aportului efectiv, mai este necesară următoarea formulă contabilă:

Debit: 1011 Capital subscris nevărsat
Credit: 1012 Capital subscris vărsat

1 — da?; 2 — nu?

ÎNTREBAREA 2

Care din înregistrări sunt corecte, în situaţia diminuării capitalului social:

1 — *Debit:* 1012 Capital subscris vărsat
Credit: 502 Acţiuni proprii
2 — *Debit:* 1012 Capital subscris vărsat
Credit: 107 Rezultatul reportat
3 — *Debit:* 1012 Capital subscris vărsat
Credit: 503 Acţiuni

ÎNTREBAREA 3

Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată în paranteză:

1 — *Debit:* 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
Credit: 1011 Capital subscris nevărsat
(înregistrarea subscrierii pentru constituirea capitalului social)
2 — *Debit:* 5311 Casa în lei
Credit: 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
(înregistrarea aportului efectiv în lei la constituirea capitalului social)
3 — *Debit:* 1011 Capital subscris nevărsat
Credit: 1012 Capital subscris vărsat
(trecerea de la capitalul subscris nevărsat la cel vărsat pentru aportul efectiv)
4 — *Debit:* 502 Acţiuni proprii

Scanned with OKEN Scanner

Credit: 5311 Casa în lei
(răscumpărarea acţiunilor)

5 — *Debit:* 1012 Capital subscris vărsat
Credit: 502 Acţiuni proprii
(anularea acţiunilor proprii)

ÎNTREBAREA 4

Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată?

1 — *Debit:* 1063 Rezerve statutare
Credit: 1012 Capital subscris vărsat
(încorporarea unei părţi din rezervele statutare în capital social)

2 — *Debit:* 1041 Prime de emisiune sau de aport
Credit: 1012 Capital subscris vărsat
(încorporarea unor prime de aport în capital social)

3 — *Debit:* 502 Acţiuni proprii
Credit: 1012 Capital subscris vărsat
(emisiunea de acţiuni în scopul vânzării)

ÎNTREBAREA 5

Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată în paranteză?

1 — *Debit: 105 Diferenţe din reevaluare*
Credit: 1012 Capital subscris vărsat
(creşterea capitalului social pe seama diferenţelor din reevaluare)

2 — *Debit:* 1011 Capital subscris nevărsat
Credit: 1012 Capital subscris vărsat
(trecerea la capitalul vărsat a valorii aportului efectiv adus de acţionari sau asociaţi)

3 — *Debit:* 1012 Capital subscris vărsat
Credit: 107 Rezultatul reportat
(acoperirea pierderii din exerciţiul anterior prin diminuarea capitalului social)

Scanned with OKEN Scanner

4 — *Debit:* 1012 Capital subscris vărsat
Credit: 457 Dividende de plată
(înregistrarea dividendelor cuvenite acţionarilor şi asociaţilor)

15.4 TESTUL T0301 — CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

ÎNTREBAREA 1

Precizaţi ce se cuprind în imobilizările necorporale:
1 — cheltuieli de constituire
2 — cheltuieli de cercetare — dezvoltare
3 — terenuri
4 — concesiuni, brevete
5 — fondul comercial
6 — programele informatice

ÎNTREBAREA 2

Precizaţi ce se cuprinde în cheltuielile de constituire?
1 — cheltuieli de prospectarea pieţii şi de publicitate la constituire
2 — taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare
3 — cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni la constituirea societăţii
4 — cheltuieli de publicitate pe parcursul activităţii
5 — salarii şi alte cheltuieli pe primii doi ani.

ÎNTREBAREA 3

Cum se amortizează valoarea programelor informatice?
1 — în funcţie de durata posibilă de utilizare, dar nu mai mult de 5 ani
2 — se cuprind în cheltuieli în perioada în care s-au procurat

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 4

Pentru taxa de înscriere în Registrul Comerţului, plătită din disponibilul de la bancă, se face înregistrarea:

Debit: 201 Cheltuieli de constituire

Credit: 5121 Conturi la bănci în lei

Este corectă înregistrarea?

1 — da; 2 — nu;

ÎNTREBAREA 5

Înregistrarea amortizării lunare a cheltuielilor de constituire, se realizează prin formula contabilă;

Debit: 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

Credit: 2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire.

Este corectă formula contabilă?

1 — da; 2 — nu;

15.5 TESTUL T0302 — CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE (continuare)

ÎNTREBAREA 1

Se scot din activul unităţii imobilizările necorporale, concretizate în cheltuieli de constituire, complet amortizate. Pentru această operaţiune se face înregistrarea:

Debit: 281 Amortizarea cheltuielilor de constituire

Credit: 201 Cheltuieli de constituire

Formula contabilă este corectă?

1 — da

2 — nu

ÎNTREBAREA 2

Se înregistrează recepţionarea unor programe informatice pregătite în unitate, prin formula contabilă:

Debit: 208 Alte imobilizări necorporale

Scanned with OKEN Scanner

Credit: 721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale.
Este corectă formula contabilă?
1 — da
2 — nu

ÎNTREBAREA 3

În cadrul imobilizărilor corporale se cuprind:
1 — Terenuri?
2 — Mijloace fixe?
3 — Obiecte de inventar?

ÎNTREBAREA 4

Amortizarea mijloacelor fixe, concesionate, închiriate sau în locaţie de gestiune, se calculează şi înregistrează în contabilitatea
1 — Unităţii care le are în proprietate?
2 — Unităţii ce beneficiază de ele?

ÎNTREBAREA 5

Mijloacele fixe intrate în patrimoniu, se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, prin care se înţelege:
1 — Costul de achiziţie, pentru mijloacele fixe procurate cu titlul oneros?
2 — Costul de producţie, pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială?
3 — Valoarea actuală, estimată la înscrierea lor în activ, ţinând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici tehnice similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obţinute cu titlul gratuit?
4 — Valoarea de aport acceptată de părţi, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii, etc?
5 — Valoarea rezultată în urma reevaluării, pentru mijloacele fixe reevaluate în baza unei dispoziţii legale exprese?
6 — Valoarea stabilită prin vot în cadrul consiliului de administraţie.

Scanned with OKEN Scanner

15.6 TESTUL T0303 — CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE (continuare)

ÎNTREBAREA 1

Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia?

1 — *Debit:* 231 Imobilizări corporale în curs
4426 TVA deductibilă
Credit: 404 Furnizori de imobilizări
(procurarea de mijloace fixe de la furnizori)
2 — *Debit:* 2125 Mijloace de transport
Credit: 231 Imobilizări în curs
(recepţionarea mijloacelor de transport)
3 — *Debit*: 2125 Mijloace de transport
4426 TVA deductibilă
Credit: 404 Furnizori de imobilizări
(procurarea de mijloace fixe şi recepţia lor)

ÎNTREBAREA 2

La inventariere se constată un plus de mijloace fixe, exemplu un aparat de măsură şi control. Pentru această operaţiune, care înregistrare este corectă?

1 — *Debit:* 2124 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
Credit: 131 Subvenţii pentru investiţii
2 — *Debit:* 2124 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
Credit: 722 Venituri din producţia de imobilizări corporale
3 — *Debit:* 2124 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
Credit: 6721 Cheltuieli pentru activele cedate

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 3

Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia?

1 — *Debit:* 2815 Amortizarea mijloacelor de transport
Credit: 2125 Mijloace de transport
(scoaterea din funcţiune a unui mijloc fix complet amortizat)

2 — *Debit:* 2812 Amortizarea maşinilor de forţă şi utilajelor energetice
6721 Cheltuieli privind activele cedate
Credit: 2122 Maşini de forţă şi utilaje energetice
(scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe amortizate parţial şi vândute)

3 — *Debit:* 2812 Amortizarea maşinilor de forţă şi utilajelor energetice
7721 Venituri din cedarea activelor
Credit: 2122 Maşini de forţă şi utilaje energetice
(scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe amortizate parţial)

ÎNTREBAREA 4

Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia?

1 — *Debit:* 261 Titluri de participare
Credit: 269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
(angajarea participării prin subscriere la capitalul altei societăţi)

2 — *Debit:* 269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
Credit: 5121 Conturi la bănci în lei
(virarea sumelor angajate)

3 — *Debit:* 261 Titluri de participare
Credit: 761 Venituri din participaţii
(înregistrarea dividendelor cuvenite pentru titlurile de participare)

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 5

Imobilizările financiare sunt supuse amortizării?
1 — da
2 — nu

15.7 TESTUL T0401 — CONTABILITATEA MATERIALELOR

ÎNTREBAREA 1

Potrivit articolului 12, alineatul 2, din Legea contabilităţii, „deţinerea de valori materiale şi băneşti sub orice formă şi cu orice titlu, a oricăror drepturi şi obligaţiuni patrimoniale, precum şi efectuarea de operaţiuni patrimoniale, fără înregistrarea lor în contabilitate, sunt interzise."

Este corectă această afirmaţie?
1 — da
2 — nu

ÎNTREBAREA 2

Care afirmaţii sunt corecte?

1 — Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignaţie, se recepţionează şi înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturile în afara bilanţului.

2 — Bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare cât şi în contabilitate.

3 — Bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanţului.

4 — Bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locul de depozitare cât şi în contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 3

Precizaţi care afirmaţii sunt corecte:

1 — Obiectele de inventar reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamente de protecţie, îmbrăcăminte specială, SDV-urile şi alte obiecte similare).

2 — Valoarea obiectelor de inventar se include în cheltuieli, integral la darea lor în folosinţă, fie eşalonat într-o perioadă de cel mult 3 ani.

3 — Pentru evidenţa uzurii obiectelor de inventar se utilizează un cont special, „Uzura obiectelor de inventar"

4 — În ceea ce priveşte înregistrarea în contabilitate, nu există nici o deosebire între obiectele de inventar şi materiile prime.

ÎNTREBAREA 4

Care afirmaţii sunt corecte?

1 — Producţia în curs de execuţie, reprezintă producţia care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice. Ea se mai numeşte şi producţie neterminată.

2 — Valoarea producţiei în curs de execuţie se determină, fie prin inventarierea producţiei neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau a gradului de efectuare a operaţiunilor tehnologice, fie prin metoda contabilă potrivit căreia valoarea producţiei în curs, este egală cu diferenţa totalului cheltuielilor de producţie şi costul efectiv al produselor obţinute.

3 — Producţia în curs se determină pe baza datelor din anii anteriori.

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 5

Din afirmaţiile următoare, care sunt corecte?

1 — Rechizitele de birou, imprimatele şi alte materiale consumabile pe care unitatea patrimonială consideră că nu este cazul să le stocheze, pot fi incluse direct în cheltuieli.

2 — În cazul utilizării metodei inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operaţiile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor atât cantitativ cât şi valoric.

3 — La metoda inventarului intermitent, care poate fi aplicată în unităţile patrimoniale mici şi mijlocii, ieşirile se stabilesc pe baza inventarierii stocurilor de la sfârşitul perioadei. În acest caz ieşirile se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale plus valoarea intrărilor şi valoarea stocurilor finale, determinate prin inventariere.

4 — Nu se poate vorbi de două metode (inventar permanent, inventar intermitent). Orice consum de materiale se consemnează în documente primare, iar acestea trebuiesc înregistrate în contabilitate.

15.8 TESTUL T0402 — CONTABILITATEA MATERIALELOR (continuare)

ÎNTREBAREA 1

Se achiziţionează de la furnizori materiale la care s-a calculat taxa pe valoarea adăugată. Care formulă contabilă este corectă pentru această operaţiune?

1 — *Debit:* 300 Materii prime
Credit: 401 Furnizori

2 — *Debit:* 300 Materii prime
4426 TVA deductibilă
Credit: 401 Furnizori

3 — *Debit:* 300 Materii prime
Credit: 401 Furnizori
4426 TVA deductibilă

Scanned with OKEN Scanner

4 — *Debit:* 300 Materii prime
Credit: 401 Furnizori
4427 TVA colectată

ÎNTREBAREA 2

Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată în paranteză?

1 — *Debit:* 300 Materii prime
4426 TVA deductibilă
Credit: 403 Efecte de plată
(procurarea de materii prime pe bază de efecte comerciale)

2 — *Debit:* 300 Materii prime
4426 TVA deductibilă
Credit: 401 Furnizori
409 Avansuri acordate furnizorilor
(procurarea de materii prime de la furnizori, o parte din datorie fiind scăzută din avansul acordat)

3 — *Debit:* 3018 Alte materiale consumabile
Credit: 5311 Casa în lei
(procurarea unor materiale prin caserie)

4 — *Debit:* 321 Obiecte de inventar
4426 TVA deductibilă
Credit: 401 Furnizori
(aprovizionarea cu obiecte de inventar)

5 — *Debit:* 308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale
Credit: 5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă
(înregistrarea cheltuielilor de transport a materiilor prime, dacă acestea se urmăresc separat)

ÎNTREBAREA 3

Prezentăm două înregistrări în cadrul metodei inventarului permanent:

1 — *Debit:* 300 Materii prime
4426 TVA deductibilă

Scanned with OKEN Scanner

Credit: 401 Furnizori
(aprovizionarea cu materii prime)

2 — *Debit:* 600 Cheltuieli cu materiile prime
Credit: 300 Materii prime
(darea în consum a materiilor prime)

Sunt corecte aceste înregistrări?
1 — da
2 — nu

ÎNTREBAREA 4

Prezentăm o suită de înregistrări în cadrul metodei inventarului intermitent.

Debit: 600 Cheltuieli cu materiile prime
Credit: 300 Materii prime
(cuprinderea în consum a stocului inițial de materii prime)
Debit: 600 Cheltuieli cu materiile prime
4426 TVA deductibilă
Credit: 401 Furnizori
(înregistrarea aprovizionării cu materii prime)
Debit: 300 Materii prime
Credit: 600 Cheltuieli cu materiile prime
(înregistrarea stocului final pe baza inventarului)
Sunt corecte aceste înregistrări?
1 — da
2 — nu

ÎNTREBAREA 5

Care înregistrări sunt corecte în raport cu explicația?

1 — *Debit:* 322 Uzura obiectelor de inventar
Credit: 321 Obiecte de inventar
(înregistrarea scoaterii din folosință a obiectelor de inventar)

2 — *Debit:* 300 Materii prime
Credit: 758 Alte venituri din exploatare
(înregistrarea plusurilor de inventar la materii prime)

Scanned with OKEN Scanner

3 — *Debit:* 300 Materii prime
Credit: 600 Cheltuieli cu materiile prime
(înregistrarea plusurilor de inventar la materii prime)

15.9 TESTUL T0501 — CONTABILITATEA OPERAŢIUNILOR CU TERŢII

ÎNTREBAREA 1

În operaţiunile de afaceri, creditul acordat între agenţii economici va juca un rol important. În planul de conturi general sunt prevăzute două conturi: „Efecte de primit" şi „Efecte de plată". În legătură cu acest aspect, precizaţi care din afirmaţiile de mai jos sunt corecte?

1 — Contul „Efecte de primit" este un cont de pasiv
2 — Contul „Efecte de primit" este un cont de activ
3 — Contul „Efecte de plată" este un cont de pasiv
4 — Contul „Efecte de plată" este un cont de activ

ÎNTREBAREA 2

Presupunem că agentul economic „A" livrează marfă agentului economic „B" pe bază de efecte comerciale (bilet de ordin). În înregistrările contabile ale celor doi agenţi economici se vor folosi conturile de efecte comerciale. Precizaţi care răspuns este corect în ceea ce priveşte utilizarea unui cont sau altul.

1 — Agentul economic „A" va folosi contul „Efecte de primit"
2 — Agentul economic „A" va folosi contul „Efecte de plată"
3 — Agentul economic „B" va folosi contul „Efecte de primit"
4 — Agentul economic „B" va folosi contul „Efecte de plată"

ÎNTREBAREA 3

Precizaţi care înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia.

1 — *Debit:* 409 Furnizori-debitori
Credit: 5121 Conturi la bănci în lei
(acordarea unui avans furnizorului)

Scanned with OKEN Scanner

2 — *Debit:* 5121 Conturi la bănci în lei
Credit: 419 Clienţi-creditori
(primirea unui avans de la un client)
3 — *Debit:* 300 Materii prime
4426 TVA deductibilă
Credit: 403 Efecte de plătit
409 Furnizori-debitori
(aprovizionarea cu materii prime, pe bază de efecte comerciale şi a avansului acordat)
4 — *Debit:* 413 Efecte de primit
419 Avansuri primite de la clienţi
Credit: 701 Venituri din vânzarea produselor
4427 TVA colectată
(livrarea de produse finite pe baza efectelor comerciale şi a diminuării avansurilor primite de la clienţi)
5 — *Debit:* 5121 Conturi la bănci în lei
Credit: 419 Avansuri primite de la clienţi
(anularea avansului primit de la clienţi)
6 — *Debit:* 419 Avansuri primite de la clienţi
Credit: 5121 Conturi la bănci în lei
(anularea avansului primit de la clienţi)

ÎNTREBAREA 4

În legătură cu scontarea efectelor comerciale prezentăm câteva afirmaţii. Care din ele sunt corecte?

1 — Efectele comerciale (exemplu biletele de ordin) pot fi oferite băncii pentru a le încasa mai înainte de scadenţă.
2 — Banca achită agentului economic valoarea efectelor comerciale, mai puţin dobânda ce s-ar cuveni pentru valoarea nominală a efectelor comerciale, având în vedere perioada până la scadenţă, trecută în efectele comerciale. Această sumă se numeşte scont. Suma ce trebuie să o primească agentul economic este diminuată şi cu comisionul perceput de bancă pentru operaţiunea de scontare.

Scanned with OKEN Scanner

3 — Banca plăteşte agentului economic valoarea nominală a efectelor comerciale, diminuată numai cu comisionul pentru operaţiunea de scontare.

ÎNTREBAREA 5

Prezentăm două formule contabile legate de operaţiunile de scontare a efectelor comerciale.

1 — *Debit:* 5114 Efecte remise spre scontare
Credit: 5113 Efecte de încasat
(prezentarea la bancă pentru scontare a efectelor comerciale)

2 — *Debit:* 5121 Conturi la bănci în lei
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
Credit: 5114 Efecte remise spre scontare
(încasarea prin bancă a efectelor comerciale în urma operaţiunii de scontare)

Sunt corecte formulele contabile?

1 — da
2 — nu

15.10 TESTUL T0601 — CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

ÎNTREBAREA 1

Precizaţi care din afirmaţii sunt corecte, în raport cu definirea taxei pe valoarea adăugată.

1 — Din punct de vedere al bugetului statului, TVA reprezintă un impozit indirect, ce se stabileşte asupra operaţiilor privind transferul proprietăţii bunurilor şi asupra prestării de servicii.

2 — TVA este o taxă unică ce se percepe însă în mod diferenţiat, corespunzător valorii adăugate la fiecare stadiu al circuitului economic. Este o taxă generală de

Scanned with OKEN Scanner

consum care cuprinde toate fazele circuitului economic, respectiv producţia, serviciile şi distribuţia până la vânzarea către consumatorii finali, inclusiv.

3 — Între TVA şi ICM sunt deosebiri numai de denumire.

ÎNTREBAREA 2

În legătură cu baza de impozitare, care afirmaţii sunt corecte?

1 — Ca regulă generală, baza de impozitare este constituită din contravaloarea în lei a bunurilor livrate şi serviciilor prestate. Asupra acesteia se aplică o cotă de 18% obţinându-se taxa pe valoarea adăugată.

2 — TVA nu se include în preţurile şi tarifele negociate între agenţii economici şi deci nu este cuprinsă în baza de impozitare, fiind trecută distinct în factură. Apare o excepţie la cele menţionate, pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii către populaţie, ori către alţi consumatori finali, efectuate prin comerţul cu amănuntul, prin consignaţie, prin unităţile de alimentaţie publică sau alte unităţi care practică adaosul comercial de alimentaţie publică şi au relaţii directe cu populaţia, deoarece preţurile cu amănuntul şi tarifele practicate cuprind şi taxa pe valoarea adăugată.

3 — În cazul în care TVA este cuprinsă în preţ sau tarif (vezi răspunsul 2) se utilizează o cotă recalculată după formula:

$$\frac{18 \times 100}{118} = 15{,}254\%$$

Această cotă se aplică asupra sumei obţinute din vânzarea bunurilor şi prestarea serviciilor către populaţie sau alţi consumatori finali.

4 — La determinarea valorii absolute a taxei pe valoarea adăugată se utilizează o cotă unică şi anume 18%, indiferent de baza de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 3

Un agent economic primeşte materii prime în valoare de 100.000 lei. După prelucrarea materiilor prime, vinde produsele finite la un alt agent economic, cu 250.000 lei. Pe baza acestor date se pot face următoarele calcule şi precizări:

— Taxa pe valoarea adăugată pentru materiile prime este de 18.000 lei, adică 100.000 × 18%. În factură, unde sunt trecute materiile prime este înscrisă şi taxa pe valoarea adăugată adică suma de 18.000 lei. Această taxă pe valoarea adăugată se numeşte deductibilă.

— În factură pentru produsele expediate se trece şi taxa pe valoarea adăugată de 45.000 lei, adică 250.000 × 18%. Această taxă pe valoarea adăugată se numeşte colectată.

— Diferenţa dintre cele două taxe pe valoarea adăugată este de 27.000 lei (adică 45.000 — 18.000). Această diferenţă se numeşte TVA de plată.

— Valoarea adăugată este 150.000 lei (adică 250.000 — 100.000).

Aplicând 18% la valoarea adăugată, obţinem acelaşi rezultat şi anume 27.000 lei.

Sunt corecte cele prezentate?

1 — da

2 — nu

ÎNTREBAREA 4

Pentru a clarifica noţiunile „taxă zero" şi „scutiri de taxă" prezentăm câteva afirmaţii. Care din acestea sunt corecte?

1 — „Taxa zero" şi „scutiri de taxă" reprezintă acelaşi lucru.

2 — Operaţiunile de export şi asimilate exportului sunt supuse taxei zero, adică la facturarea bunurilor sau serviciilor exportate nu se calculează taxa pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor sau serviciilor achiziţionate sau realizate în unităţile proprii, destinate exportului, se reţine din taxa datorată pentru

Scanned with OKEN Scanner

livrările la intern sau se restituie de către organele fiscale la cererea agentului economic exportator.

3 — Scutirile de taxă sunt prezentate expres în Ordonanţa Guvernului şi nu se admite extinderea lor prin analogie. La aceste scutiri de taxe, furnizorii sau prestatorii de servicii, nu trec în facturile clienţilor, taxa pe valoarea adăugată. Pentru operaţiunile scutite de TVA, furnizorii sau prestatorii nu au dreptul de deducere a taxelor aferente bunurilor achiziţionate sau realizate în unităţile proprii destinate realizării de bunuri sau servicii scutite de TVA. Aceste taxe se reflectă în costul produselor sau serviciilor realizate.

4 — Sintetizând se poate afirma că între „taxa pe valoarea adăugată zero" şi „scutiri de taxă" există asemănare în sensul că TVA nu se trece în factură. Deosebirea apare pentru următoarele aspecte:

— în cazul „taxei pe valoarea adăugată zero", TVA deductibilă se scade din TVA colectată;

— în cazul „scutiri de taxă", TVA deductibilă, nu se scade din TVA colectată ci se cuprinde în costuri.

ÎNTREBAREA 5

Pentru evidenţierea în contabilitatea unităţilor patrimoniale, a operaţiunilor privind taxa pe valoarea adăugată, în planul de conturi se introduc următoarele:

442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA d`ductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă

Este corectă această prezentare?
1 — da
2 — nu

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 6

Contul 4426 TVA deductibilă (cont de activ) se poate debita prin:

1 — Conturi la bănci în lei (cu TVA achitată prin virament, organelor vamale, pentru bunurile şi serviciile importate)?
2 — Carnete de cecuri cu limită de sumă (cu TVA aferentă achiziţionării de bunuri şi servicii, achitată cu cecuri cu limită de sumă)?
3 — Furnizori (cu TVA cuprinsă în facturile emise de furnizori)?
4 — TVA neexigibilă (cu TVA devenită deductibilă)?
5 — Furnizori pentru imobilizări (cu TVA cuprinsă în facturile furnizorilor de investiţii)?
6 — Avansuri de trezorerie (cu TVA aferentă achiziţionării de bunuri şi servicii, procurate din avansuri spre decontare)?
7 — Profit şi pierdere (cu TVA aferentă materialelor constatate ca plusuri)?

ÎNTREBAREA 7

Contul 4426 „TVA deductibilă" se poate credita prin debitul conturilor:

1 — TVA colectată (cu TVA deductibilă conform legii)?
2 — TVA de recuperat (cu suma cu care TVA deductibilă depăşeşte TVA colectată, la sfârşitul lunii)?
3 — Conturile de cheltuieli (cu prorata din TVA devenită nedeductibilă)?
4 — Conturi la bănci în lei (cu TVA virată la bugetul statului)?

ÎNTREBAREA 8

Contul 4427 „TVA colectată" (cont de pasiv) se poate credita prin debitul conturilor:

1 — Casa în lei (cu TVA pentru vânzările de bunuri sau prestări de servicii, încasate în numerar)?
2 — Clienţi (cu TVA cuprinsă în facturile emise către clienţi)?

Scanned with OKEN Scanner

3 — Alte creanţe în legătură cu personalul (cu TVA aferentă bunurilor imputate personalului)?
4 — TVA neexigibilă (cu TVA aferentă vânzărilor cu plata în rate, devenită exigibilă)?
5 — Debitori diverşi (cu valoarea TVA aferentă lipsurilor imputate persoanelor vinovate)?
6 — Cheltuieli (cu TVA aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit); cu TVA aferentă lipsurilor peste normele legale; cu TVA aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură)?

ÎNTREBAREA 9

Contul TVA colectată, se debitează prin creditul următoarelor conturi:

1 — Clienţi (cu TVA aferentă clienţilor, scoşi din activ)?
2 — TVA deductibilă (cu TVA deductibilă potrivit legii)?
3 — TVA de plată (cu TVA datorată bugetului statului)?
4 — Profit şi pierdere (cu TVA aferentă produselor distruse prin calamităţi)?

ÎNTREBAREA 10

Care din formulele contabile sunt corecte în raport cu explicaţia din paranteză?

1 — *Debit*: 300 Materii prime
4426 TVA deductibilă
Credit: 401 Furnizori
(înregistrarea aprovizionării cu materii prime de la furnizori).

2 — *Debit:* 301 Materiale consumabile
4426 TVA deductibilă
Credit: 542 Avansuri de trezorerie
(procurarea de materiale consumabile din avansuri spre decontare).

3 — *Debit:* 411 Clienţi
Credit: 701 Venituri din vânzarea produselor

Scanned with OKEN Scanner

4427 TVA colectată
(înregistrarea livrării de produse finite).

15.11 TESTUL T0602 — CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ (continuare)

ÎNTREBAREA 1

Analizând contul 4428 „TVA neexigibilă", precizaţi care afirmaţii sunt corecte?

1 — Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile şi serviciile achiziţionate sau livrate cu plata în rate (sau prin plăţi succesive), precum şi taxa pe valoarea adăugată inclusă în preţul de vânzare cu amănuntul la unităţile ce au ca obiect de activitate comerţul cu amănuntul şi care ţin evidenţa mărfurilor în depozit la acest preţ.
2 — Contul TVA neexigibilă este un cont de activ.
3 — Contul TVA neexigibilă este un cont de pasiv.
4 — Contul TVA neexigibilă este un cont bifuncţional.

ÎNTREBAREA 2

Contul 4428 „TVA neexigibilă" se creditează prin următoarele conturi:

1 — Mărfuri (cu TVA aferentă mărfurilor în unităţile comerciale cu amănuntul în situaţia în care gestiunea se ţine la preţul cu amănuntul inclusiv taxa pe valoarea adăugată).
2 — Clienţi (cu TVA aferentă vânzărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate).
3 — TVA deductibilă (cu TVA aferentă cumpărării de bunuri şi servicii cu plata în rate devenită exigibilă).

ÎNTREBAREA 3

Contul 4428 „TVA neexigibilă" se debitează prin:

1 — Mărfuri (cu TVA aferentă vânzărilor de mărfuri din unităţile comerciale cu amănuntul, în situaţia în care gestiunea se ţine la preţul cu amănuntul inclusiv taxa pe valoarea adăugată)?

Scanned with OKEN Scanner

2 — Furnizori (cu taxa pe valoarea adăugată aferentă cumpărărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate sau prin decontări succesive)?
3 — TVA colectată (cu taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate sau prin decontări succesive, devenită exigibilă)?
4 — Conturi la bănci în lei (cu TVA devenită exigibilă şi virată bugetului statului)?

ÎNTREBAREA 4

Referitor la contul 4423 „TVA de plată", care afirmaţii sunt corecte?

1 — Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată datorată statului.
2 — Este un cont de pasiv.
3 — Este un cont bifuncţional.
4 — În creditul acestui cont se înregistrează, la sfârşitul lunii, taxa pe valoarea adăugată datorată statului, rezultată ca diferenţă între soldul creditor al contului TVA colectată (mai mare) şi soldul debitor al contului TVA deductibilă (mai mic).
5 — În debitul contului se înregistrează taxa pe valoarea adăugată virată bugetului statului.
6 — La sfârşitul lunii acest cont nu poate avea sold, deoarece suma trebuie virată până la sfârşitul lunii.
7 — Soldul de la sfârşitul lunii reprezintă datoria faţă de bugetul statului ce se virează în luna următoare.

ÎNTREBAREA 5

Referitor la contul 4424 „TVA de recuperat", prezentăm câteva afirmaţii, care sunt corecte?

1 — Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată de recuperat de către unitatea patrimonială, de la bugetul statului, în cazul în care, la sfârşitul lunii, sumele reprezentând dreptul de deducere sunt mai mari decât taxa pe valoarea adăugată colectată.

Scanned with OKEN Scanner

2 — Este un cont de activ.
3 — Este un cont bifuncţional.
4 — În debitul acestui cont se înregistrează, la sfârşitul lunii, dreptul unităţii de a recupera de la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată ce apare ca diferenţă între TVA deductibilă şi TVA colectată.
5 — În creditul contului se trece taxa pe valoarea adăugată recuperată de la bugetul statului.

ÎNTREBAREA 6

Precizaţi care înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţiile date.

1 — *Debit:* 411 Clienţi
Credit: 701 Venituri din vânzarea produselor
4428 TVA neexigibilă
(vânzarea în rate a unor produse).

2 — *Debit:* 4428 TVA neexigibilă
Credit: 4427 TVA colectată
(trecerea la TVA colectată ca urmare a încasării unei sume scadente pentru produsele vândute în rate).

3 — *Debit:* 4427 TVA colectată
Credit: 4426 TVA deductibilă
(închiderea la sfârşitul lunii a contului TVA deductibilă).

4 — *Debit:* 4427 TVA colectată
Credit: 4423 TVA de plată
(înregistrarea datoriei faţă de bugetul statului, la sfârşitul lunii).

5 — *Debit:* 4423 TVA de plată
Credit: 5121 Conturi la bănci în lei
(virarea taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului statului).

6 — *Debit:* 4427 TVA colectată
Credit: 448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
(înregistrarea taxei pe valoarea adăugată ce trebuie virată bugetului statului).

7 — *Debit:* 448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului

Scanned with OKEN Scanner

Credit: 5121 Conturi la bănci în lei
(virarea taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului statului).

ÎNTREBAREA 7

Referitor la termenele de plată a taxei pe valoarea adăugată, care afirmaţii sunt corecte?

1 — Până la 25 ale lunii următoare pentru taxa pe valoarea adăugată trecută în decont.
2 — Concomitent cu plata taxelor vamale pentru bunurile din import.
3 — Odată cu îndeplinirea formelor de vămuire pentru bunurile din import care sunt scutite de taxe vamale.
4 — Până la sfârşitul lunii următoare.

ÎNTREBAREA 8

Plata taxei pe valoarea adăugată, la bugetul statului se face:

1 — În numerar (când încasarea se face prin agenţi fiscali sau vamali)?
2 — La unităţile CEC împuternicite să efectueze operaţii de încasări pentru bugetul de stat?
3 — Prin CEC cu limită de sumă care se prezintă organului fiscal la care s-a înregistrat ca plătitor sau la organul vamal, după caz?
4 — Prin dispoziţie de plată depusă la banca comercială unde agentul economic are un cont deschis?

15.12 TESTUL T0701 — CONTABILITATEA ACŢIUNILOR ŞI OBLIGAŢIUNILOR

ÎNTREBAREA 1

Acţiunea reprezintă o hârtie de valoare care constituie titlu ce atestă participarea la capitalul unei societăţi dându-i dreptul de a primi dividende.

Scanned with OKEN Scanner

În legătură cu cele două conturi din planul de conturi: 502 „Acţiuni proprii" şi 503 „Acţiuni", se prezintă unele afirmaţii, care sunt corecte?

1 — Cu ajutorul contului 502 „Acţiuni proprii" se ţine evidenţa acţiunilor răscumpărate în scopul replasării sau anulării lor.
2 — Cu ajutorul contului 503 „Acţiuni" se ţine evidenţa acţiunilor cumpărate de agentul economic, de la alte unităţi în scopul obţinerii de dividende sau în scopul revinderii lor, beneficiind de diferenţa de curs.
3 — Ambele conturi sunt de activ.
4 — Contul 502 „Acţiuni proprii" este cont de activ, iar contul 503 „Acţiuni" este un cont de pasiv.

ÎNTREBAREA 2

Având în vedere modul de funcţionare a celor două conturi de acţiuni (502 „Acţiuni proprii" şi 503 „Acţiuni") se fac anumite afirmaţii. Care sunt corecte?

1 — Contul de Acţiuni proprii se debitează cu acţiunile răscumpărate (contul Casa, Conturi la bănci) şi se creditează cu acţiunile anulate (contul Capital social) sau revândute (contul Casa, Conturi la bănci).
2 — Contul Acţiuni se debitează cu valoarea acţiunilor cumpărate de la alte societăţi sau persoane fizice (contul Casa, Conturi la bănci) şi se creditează cu valoarea acţiunilor revândute (contul Casa, Conturi la bănci).

ÎNTREBAREA 3

Precizaţi care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia?

1 — *Debit:* 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
Credit: 1011 Capital social subscris nevărsat
(emisiunea de acţiuni)
2 — *Debit:* 5311 Casa în lei

Scanned with OKEN Scanner

Credit: 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
(vânzarea efectivă a acţiunilor)

3 — *Debit:* 1011 Capital social subscris nevărsat
Credit: 1012 Capital social subscris vărsat
(trecerea la capitalul social vărsat a contravalorii acţiunilor vândute)

4 — *Debit:* 502 Acţiuni proprii
Credit: 5311 Casa în lei
(răscumpărarea unor acţiuni)

5 — *Debit:* 1012 Capital social subscris vărsat
Credit: 502 Acţiuni proprii
(anularea unor acţiuni răscumpărate)

6 — *Debit:* 502 Acţiuni proprii
Credit: 1012 Capital social subscris vărsat
(emisiunea de acţiuni)

ÎNTREBAREA 4

Precizaţi care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată.

1 — *Debit:* 503 Acţiuni
Credit: 5121 Conturi la bănci în lei
(cumpărarea de acţiuni ale altor societăţi)

2 — *Debit:* 503 Acţiuni
Credit: 5311 Casa în lei
(cumpărarea de acţiuni ale altor societăţi)

3 — *Debit:* 5311 Casa în lei
Credit: 503 Acţiuni
764 Venituri din titluri de plasament cedate
(vânzarea de acţiuni cu câştig)

4 — *Debit:* 5311 Casa în lei
Credit: 503 Acţiuni
121 Profit şi pierdere
(vânzarea acţiunilor cu câştig)

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 5

Precizaţi care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia?

1 — *Debit:* 5311 Casa în lei
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
Credit: 503 Acţiuni
(vânzarea de acţiuni cu pierdere)

2 — *Debit:* 5311 Casa în lei
121 Profit şi pierdere
Credit: 503 Acţiuni
(vânzarea de acţiuni cu pierdere).

15.13 TESTUL T0702 — CONTABILITATEA ACŢIUNILOR ŞI OBLIGAŢIUNILOR (continuare)

ÎNTREBAREA 1

Obligaţiunile sunt hârtii de valoare care conferă posesorului calitatea de creditor al unei societăţi şi dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit sub formă de dobândă. Principalele conturi ce intervin în înregistrările ce privesc obligaţiunile sunt: 161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni; 461 Debitori diverşi; 505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate; 506 Obligaţiuni; 509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament; 1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni; 666 Cheltuieli privind dobânzile; 6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor; 169 Prime privind rambursarea împrumuturilor. Pentru două conturi din cele menţionate se fac anumite afirmaţii. Precizaţi care sunt corecte?

1 — Contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament" este un cont de pasiv.

2 — Contul „Prime privind rambursarea împrumuturilor" este un cont de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 2

Primele pentru rambursarea împrumuturilor reprezintă:

1 — Diferenţa între valoarea de rambursare şi valoarea de emisiune?

2 — Prime pentru rambursarea împrumutului într-un termen mai scurt?

ÎNTREBAREA 3

Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată?

1 — *Debit:* 461 Debitori diverşi
Credit: 161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
(înregistrarea emisiunii de obligaţiuni — valoarea nominală)

2 — *Debit:* 5311 Casa în lei
Credit: 461 Debitori diverşi
(încasarea valorii obligaţiunilor)

3 — *Debit:* 505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
Credit: 5311 Casa în lei
(răscumpărarea obligaţiunilor)

4 — *Debit:* 161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
Credit: 505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
(anularea obligaţiunilor răscumpărate)

5 — *Debit:* 666 Cheltuieli privind dobânzile
Credit: 1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
(înregistrarea dobânzii)

6 — *Debit:* 1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
Credit: 5311 Casa în lei
(plata efectivă a dobânzii)

7 — *Debit:* 505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
Credit: 161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
(înregistrarea emisiunii de obligaţiuni)

şi

Scanned with OKEN Scanner

Debit: 5311 Casa în lei
Credit: 505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
(încasarea valorii obligaţiunilor)

ÎNTREBAREA 4

În cazul emisiunii de obligaţiuni cu prime de rambursare, se apelează la mai multe înregistrări. Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată?

1 — *Debit:* 461 Debitori diverşi
169 Prime privind rambursarea împrumuturilor
Credit: 161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
(înregistrarea emisiunii de obligaţiuni cu prime de rambursare)

2 — *Debit:* 5311 Casa în lei
Credit: 461 Debitori diverşi
(încasarea efectivă a valorii de emisiune a obligaţiunilor)

3 — *Debit:* 6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
Credit: 169 Prime privind rambursarea împrumuturilor
(amortizarea primelor de rambursare)

ÎNTREBAREA 5

Prezentăm câteva înregistrări privitoare la evidenţa obligaţiunilor cu câştiguri la tragere. Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată?

1 — *Debit:* 461 Debitori diverşi
Credit: 161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
(înregistrarea emisiunii de obligaţiuni cu câştiguri la tragere)

2 — *Debit:* 5311 Casa în lei
Credit: 461 Debitori diverşi
(încasarea efectivă a valorii obligaţiunilor)

3 — *Debit:* 668 Alte cheltuieli financiare
Credit: 5311 Casa în lei
(plata câştigurilor)

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 6

Contul 506 Obligaţiuni este folosit pentru a ţine evidenţa obligaţiunilor procurate în scopul obţinerii de dobândă sau pentru a fi revândute, realizând din această operaţiune un profit. Prezentăm în legătură cu acest aspect, unele înregistrări invitându-vă să vă pronunţaţi care sunt corecte în raport cu explicaţia dată.

1 — *Debit:* 506 Obligaţiuni
Credit: 509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament
(procurarea obligaţiunilor)

2 — *Debit:* 509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament
Credit: 5121 Conturi la bănci în lei
(plata efectivă a obligaţiunilor)

3 — *Debit:* 5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
Credit: 766 Venituri din dobânzi
(înregistrarea dobânzilor cuvenite pentru obligaţiunile deţinute)

4 — *Debit:* 5121 Conturi la bănci în lei
Credit: 5088 Dobânzi din obligaţiuni şi titluri din plasament
(încasarea efectivă a dobânzii)

5 — *Debit:* 5121 Conturi la bănci în lei
Credit: 506 Obligaţiuni
764 Venituri din titluri de plasament
(vânzarea de obligaţiuni, operaţiune din care se obţin venituri)

6 — *Debit:* 5121 Conturi la bănci în lei
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament
Credit: 506 Obligaţiuni
(vânzarea de obligaţiuni cu pierdere)

Scanned with OKEN Scanner

15.14 TESTUL T0801 — CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR

ÎNTREBAREA 1

Provizioanele pot fi considerate nişte „rezerve" constituite pe seama cheltuielilor curente de exploatare, financiare sau excepţionale în scopul asigurării reechilibrării în cazul în care apar cheltuieli mai mari, neprevăzute şi independente de activitatea normală a agentului economic. Provizioanele se deosebesc totuşi de rezerve (în planul de conturi general, sunt conturi atât de rezerve cât şi de provizioane). Pentru a remarca deosebirile între ele prezentăm câteva afirmaţii. Care din acestea sunt corecte?

1 — Provizioanele se trec pe cheltuieli înainte de afectarea rezultatului;
2 — Rezervele se constituie după stabilirea rezultatului;
3 — Decizia pentru constituirea provizioanelor o ia gestionarul de patrimoniu;
4 — Decizia pentru constituirea rezervei o ia asociatul;
5 — Provizioanele se preiau în venituri dacă nu au fost utilizate;
6 — Rezervele neutilizate se preiau pentru creşterea capitalului social;
7 — Nu trebuie să existe două conturi pentru că se exprimă acelaşi lucru.

ÎNTREBAREA 2

Provizioanele sunt grupate în:
— provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
— provizioane pentru deprecieri
— provizioane reglementate
Sunt corecte aceste afirmaţii?
1 — da
2 — nu

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 3

Urmărind în ansamblu operaţiunile de debitare şi creditare a conturilor de provizioane putem face mai multe afirmaţii.

Vă rugăm să precizaţi care sunt corecte?

1 — Constituirea provizioanelor se realizează prin debitarea conturilor de cheltuieli şi creditarea conturilor de provizioane.

2 — Diminuarea sau anularea provizioanelor se realizează prin debitarea conturilor de provizioane şi creditarea conturilor de cheltuieli (invers ca la constituire)

3 — Diminuarea sau anularea provizioanelor se face prin debitarea conturilor de provizioane şi creditarea conturilor de venituri din provizioane.

ÎNTREBAREA 4

Care din conturile ce au legătură cu provizioanele, prezintă sold la sfârşitul perioadei de gestiune?

1 — Conturile de provizioane

2 — Conturile de cheltuieli privind provizioanele

3 — Conturile de venituri din provizioane.

ÎNTREBAREA 5

Precizaţi care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată:

1 — *Debit:* 6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate
Credit: 141 Provizioane reglementate
(constituirea provizioanelor reglementate)

2 — *Debit:* 6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
Credit: 1511 Provizioane pentru litigii
(constituirea de provizioane pentru litigii)

3 — Debit: 6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante

Scanned with OKEN Scanner

Credit: 390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
(constituirea de provizioane pentru deprecierea materiilor prime)

4 — *Debit:* 1511 Provizioane pentru litigii
Credit: 7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
(anularea, în perioada următoare, a provizionului pentru litigii deoarece nu mai are obiect)

5 — *Debit:* 1511 Provizioane pentru litigii
Credit: 6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
(anularea, în perioada următoare, a provizionului pentru litigii, deoarece nu mai are obiect).

15.15 TESTUL T0901 — CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI REZULTATELOR

ÎNTREBAREA 1

Activitatea unei societăţi economice este consumatoare de resurse (cheltuieli) şi producătoare de venituri care în final duc la rezultate. Care din afirmaţiile de mai jos sunt corecte?

1 — Conturile de cheltuieli sunt conturi de activ;
2 — Conturile de venituri sunt conturi de pasiv;
3 — Contul „Profit şi pierdere" este un cont bifuncţional.

ÎNTREBAREA 2

Organizarea contabilităţii într-un singur circuit sau în dublu circuit influenţează modul de urmărire a cheltuielilor şi veniturilor?

1 — da; 2 — nu;

ÎNTREBAREA 3

În cadrul contabilităţii financiare, cheltuielile şi veniturile sunt urmărite după natura lor. Prezentăm în continuare câteva formule contabile, rugându-vă a preciza care sunt corecte în raport cu explicaţia dată.

Scanned with OKEN Scanner

1 — *Debit:* 600 Cheltuieli cu materiile prime
Credit: 300 Materii prime
(darea în consum a materiilor prime — metoda inventarului permanent)

2 — *Debit:* 600 Cheltuieli cu materiile prime
4426 TVA deductibilă
Credit: 401 Furnizori
(aprovizionarea cu materii prime — metoda inventarului intermitent)

3 — *Debit:* 641 Cheltuieli cu salariile personalului
Credit: 421 Personal-remuneraţii datorate
(înregistrarea cheltuielilor cu salariile)

4 — *Debit:* 666 Cheltuieli privind dobânzile
Credit: 1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu
(înregistrarea cheltuielilor cu dobânzile pentru creditele bancare)

5 — *Debit:* 411 Clienţi
Credit: 701 Venituri din vânzarea produselor
4427 TVA colectată
(înregistrarea vânzării de produse finite)

ÎNTREBAREA 4

Care din formulele contabile prezentate sunt corecte în raport cu explicaţia?

1 — *Debit:* 345 Produse finite
Credit: 711 Venituri din producţia stocată
(înregistrarea obţinerii de produse finite din producţie proprie)

2 — *Debit:* 401 Furnizori
Credit: 767 Venituri din sconturile obţinute
(înregistrarea valorii sconturilor obţinute de la furnizori)

3 — *Debit:* 461 Debitori diverşi
Credit: 765 Venituri din diferenţe de curs valutar
(înregistrarea diferenţelor favorabile de curs valutar aferente debitelor în valută cu ocazia lichidării acestora)

Scanned with OKEN Scanner

4 — *Debit:* 472 Venituri înregistrate în avans
Credit: 706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
(înregistrarea sumelor încasate în perioadele anterioare ce se fac venituri ale activităţii curente)

ÎNTREBAREA 5

La sfârşitul perioadei atât cheltuielile cât şi veniturile se închid prin contul de rezultate. Pentru a închide conturile de cheltuieli şi venituri, care din înregistrări sunt corecte?

1 — *Debit:* 121 Profit şi pierdere
Credit: Cheltuieli

şi

Debit: Venituri
Credit: 121 Profit şi pierdere

2 — *Debit:* Venituri
Credit: Cheltuieli
(cu soldul conturilor de cheltuieli)

şi

Debit: Venituri
Credit: 121 Profit şi pierdere
(cu soldul conturilor de venituri)

15.16 TESTUL T0902 — CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI REZULTATELOR (continuare)

ÎNTREBAREA 1

În legătură cu prezenţa conturilor de venituri şi cheltuieli în bilanţ, care din afirmaţii sunt corecte?

1 — Atât soldurile conturilor de cheltuieli cât şi soldurile conturilor de venituri apar în bilanţ;
2 — Conturile de cheltuieli şi de venituri care au fost închise prin „Profit şi pierdere" nu apar în bilanţ;
3 — În bilanţ apar numai cheltuielile şi veniturile ce privesc alte perioade de gestiune (cheltuieli înregistrate în avans, venituri înregistrate în avans).

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBAREA 2

Cheltuielile de constituire şi cheltuielile de cercetare şi dezvoltare apar în bilanţ pentru faptul că:

1 — Sunt cheltuieli ce vizează altă perioadă de gestiune?
2 — Sunt considerate imobilizări necorporale?
3 — Conturile de cheltuieli de constituire şi cheltuielile de cercetare şi dezvoltare, nu apar în bilanţ, deoarece se închid prin contul „Profit şi pierdere"?

ÎNTREBAREA 3

Impozitul pe profit se înregistrează prin una din următoarele formule contabile. Care este corectă?

1 — *Debit:* 121 Profit şi pierdere
Credit: 441 Impozit pe profit
2 — *Debit:* 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
Credit: 441 Impozit pe profit

ÎNTREBAREA 4

Pentru evidenţa rezultatelor unei perioade de gestiune se folosesc 3 conturi: „Profit şi pierdere", „Rezultatul reportat" şi „Repartizarea profitului". Contul „Repartizarea profitului" este:

1 — Un cont de activ;
2 — Un cont de pasiv;
3 — Un cont bifuncţional;

ÎNTREBAREA 5

Care din înregistrări sunt corecte în raport cu explicaţia dată?

1 — *Debit:* 121 Profit şi pierdere
Credit: 300 Materii prime
(înregistrarea lipsurilor de materiale neimputabile)
2 — *Debit:* 121 Profit şi pierdere
Credit: 600 Cheltuieli cu materiile prime
(închiderea contului de cheltuieli cu materiile prime)
3 — *Debit:* 701 Venituri din vânzarea produselor

Scanned with OKEN Scanner

Credit: 121 Profit şi pierdere
(înregistrarea închiderii contului de venituri din vânzarea produselor)

4 — *Debit:* 129 Repartizarea profitului
Credit: 112 Fond de participare la profit
(înregistrarea constituirii fondului de participare la profit, în timpul perioadei)

5 — *Debit:* 121 Profit şi pierdere
Credit: 107 Rezultatul reportat
(înregistrarea părţii din profit amânată pentru a fi repartizată în exerciţiul viitor).

15.17 RĂSPUNSURI LA TESTE

Testul T0101 — Probleme teoretice

Întrebarea 1: 2, 3, 4, 5, 7, 10
Întrebarea 2: 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12
Întrebarea 3: 2, 3, 4, 5
Întrebarea 4: 3
Întrebarea 5: 1
Întrebarea 6: 2
Întrebarea 7: 1
Întrebarea 8: 1, 3

Testul T0201 — Contabilitatea capitalului social

Întrebarea 1: 1, 2, 3, 4
Întrebarea 2: 1, 2, 3
Întrebarea 3: 1
Întrebarea 4: 4
Întrebarea 5: 1, 2, 3, 4, 5

Testul T0202 — Contabilitatea capitalului social (continuare)

Întrebarea 1: 2
Întrebarea 2: 1, 2
Întrebarea 3: 1, 2, 3, 4, 5
Întrebarea 4: 1, 2
Întrebarea 5: 1, 2, 3

Scanned with OKEN Scanner

Testul T0301 — Contabilitatea activelor imobilizate

Întrebarea 1: 1, 2, 4, 5, 6
Întrebarea 2: 1, 2, 3
Întrebarea 3: 1
Întrebarea 4: 1
Întrebarea 5: 1

Testul T0302 — Contabilitatea activelor imobilizate (continuare)

Întrebarea 1: 1
Întrebarea 2: 1
Întrebarea 3: 1, 2
Întrebarea 4: 1
Întrebarea 5: 1, 2, 3, 4, 5

Testul T0303 — Contabilitatea activelor imobilizate (continuare)

Întrebarea 1: 1, 2, 3
Întrebarea 2: 1
Întrebarea 3: 1, 2
Întrebarea 4: 1, 2, 3
Întrebarea 5: 2

Testul T0401 — Contabilitatea materialelor

Întrebarea 1: 1
Întrebarea 2: 1, 2, 3, 4
Întrebarea 3: 1, 2, 3
Întrebarea 4: 1, 2
Întrebarea 5: 1, 2, 3

Testul T0402 — Contabilitatea materialelor (continuare)

Întrebarea 1: 2
Întrebarea 2: 1, 2, 3, 4, 5
Întrebarea 3: 1
Întrebarea 4: 1
Întrebarea 5: 1, 3

Scanned with OKEN Scanner

Testul T0501 — Contabilitatea operaţiunilor cu terţii

Întrebarea 1: 2, 3
Întrebarea 2: 1, 4
Întrebarea 3: 1, 2, 3, 4, 6
Întrebarea 4: 1, 2
Întrebarea 5: 1

Testul T0601 — Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

Întrebarea 1: 1, 2
Întrebarea 2: 1, 2, 3
Întrebarea 3: 1
Întrebarea 4: 2, 3, 4
Întrebarea 5: 1
Întrebarea 6: 1, 2, 3, 4, 5, 6
Întrebarea 7: 1, 2, 3
Întrebarea 8: 1, 2, 4, 5, 6
Întrebarea 9: 1, 2, 3
Întrebarea 10: 1, 2, 3

Testul T0602 — Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată (continuare)

Întrebarea 1: 1, 4
Întrebarea 2: 1, 2, 3
Întrebarea 3: 1, 2, 3
Întrebarea 4: 1, 2, 4, 5, 7
Întrebarea 5: 1, 2, 4, 5
Întrebarea 6: 1, 2, 3, 4, 5
Întrebarea 7: 1, 2, 3
Întrebarea 8: 1, 2, 3, 4

Testul T0701 — Contabilitatea acţiunilor şi obligaţiunilor

Întrebarea 1: 1, 2, 3
Întrebarea 2: 1, 2
Întrebarea 3: 1, 2, 3, 4, 5
Întrebarea 4: 1, 2, 3
Întrebarea 5: 1

Scanned with OKEN Scanner

Testul T0702 — Contabilitatea acţiunilor şi obligaţiunilor (continuare)

Întrebarea 1: 1
Întrebarea 2: 1
Întrebarea 3: 1, 2, 3, 4, 5, 6
Întrebarea 4: 1, 2, 3
Întrebarea 5: 1, 2, 3
Întrebarea 6: 1, 2, 3, 4, 5, 6

Testul T0801 — Contabilitatea provizioanelor

Întrebarea 1: 1, 2, 3, 4, 5, 6
Întrebarea 2: 1
Întrebarea 3: 1, 3
Întrebarea 4: 1
Întrebarea 5: 1, 2, 3, 4

Testul T0901 — Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor

Întrebarea 1: 1, 2, 3
Întrebarea 2: 1
Întrebarea 3: 1, 2, 3, 4, 5
Întrebarea 4: 1, 2, 3, 4
Întrebarea 5: 1

Testul T0902 — Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor (continuare)

Întrebarea 1: 2, 3
Întrebarea 2: 2
Întrebarea 3: 2
Întrebarea 4: 1
Întrebarea 5: 2, 3, 4, 5

Scanned with OKEN Scanner

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 — CONTURI DE CAPITALURI

10		CAPITAL ŞI REZERVE
	101	Capital social
	1011	Capital subscris nevărsat
	1012	Capital subscris vărsat
	104	Prime legate de capital
	1041	Prime de emisiune sau de aport
	1042	Prime de fuziune
	105	Diferenţe din reevaluare (*1)
	106	Rezerve
	1061	Rezerve legale
	1063	Rezerve statutare
	1068	Alte rezerve
	107	Rezultatul reportat
	108	Contul întreprinzătorului individual
11		FONDURI(*1)
	111	Fondul de dezvoltare
	112	Fondul de participare la profit
	118	Alte fonduri
	119	Repartizări la fondul de dezvoltare
12		REZULTATUL EXERCIŢIULUI
	121	Profit şi pierdere
	129	Repartizarea profitului
13		SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
	131	Subvenţii pentru investiţii
14		PROVIZIOANE REGLEMENTATE(*2)
	141	Provizioane reglementate

*1) Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale.
*2) Conţinutul şi utilizarea conturilor din această grupă se stabilesc în funcţie de dispoziţiile legale.

Scanned with OKEN Scanner

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

1511 Provizioane pentru litigii

1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor

1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii

1514 Provizioane pentru pierderi din schimb valutar

1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

162 Credite bancare pe termen lung şi mediu

1621 Credite bancare pe termen lung şi mediu

1622 Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă

1623 Credite externe guvernamentale

1624 Credite externe garantate de stat

1625 Credite externe garantate de bănci

1626 Credite de la trezoreria statului

166 Datorii legate de participaţii

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni

1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu

1686 Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii

1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate

169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 — CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

Scanned with OKEN Scanner

	201	Cheltuieli de constituire
	203	Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
	205	Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare
	207	Fond comercial
	208	Alte imobilizări necorporale
21		IMOBILIZĂRI CORPORALE
	211	Terenuri
	2111	Terenuri
	2112	Amenajări de terenuri
	212	Mijloace fixe
	2121	Clădiri
	2122	Construcţii speciale
	2123	Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru
	2124	Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
	2125	Mijloace de transport
	2126	Animale de muncă
	2127	Plantaţii
	2128	Unelte, inventar gospodăresc şi alte mijloace fixe
23		IMOBILIZĂRI ÎN CURS
	230	Imobilizări necorporale în curs
	231	Imobilizări corporale în curs
26		IMOBILIZĂRI FINANCIARE
	261	Titluri de participare
	262	Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu
	263	Alte titluri imobilizate
	267	Creanţe imobilizate
	2671	Creanţe legate de participaţii
	2672	Împrumuturi acordate pe termen lung
	2677	Alte creanţe imobilizate
	2678	Dobânzi aferente creanţelor imobilizate

Scanned with OKEN Scanner

	269	Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
28		AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
	280	Amortizări privind imobilizările necorporale
	2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire
	2803	Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
	2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare
	2807	Amortizarea fondului comercial
	2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale
	281	Amortizări privind imobilizările corporale
	2810	Amortizarea terenurilor
	2811	Amortizarea clădirilor
	2812	Amortizarea construcţiilor speciale
	2813	Amortizarea maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru
	2814	Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsură, control şi reglare
	2815	Amortizarea mijloacelor de transport
	2816	Amortizarea animalelor de muncă
	2817	Amortizarea plantaţiilor
	2818	Amortizarea uneltelor, inventarului gospodăresc şi a altor mijloace fixe
29		PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
	290	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
	291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
	293	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
	296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 3 — CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30		STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
	300	Materii prime
	301	Materiale consumabile
	3011	Materiale auxiliare
	3012	Combustibili
	3013	Materiale pentru ambalat
	3014	Piese de schimb
	3015	Seminţe şi materiale de plantat
	3016	Furaje
	3018	Alte materiale consumabile
	308	Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale
32		OBIECTE DE INVENTAR
	321	Obiecte de inventar
	322	Uzura obiectelor de inventar
	323	Baracamente şi amenajări provizorii
	328	Diferenţe de preţ la obiecte de inventar
33		PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
	331	Produse în curs de execuţie
	332	Lucrări şi servicii în curs de execuţie
34		PRODUSE
	341	Semifabricate
	345	Produse finite
	346	Produse reziduale
	348	Diferenţe de preţ la produse
35		STOCURI AFLATE LA TERŢI
	351	Materii şi materiale aflate la terţi
	352	Obiecte de inventar la terţi
	354	Produse aflate la terţi
	356	Animale aflate la terţi
	357	Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi
	358	Ambalaje aflate la terţi

Scanned with OKEN Scanner

36 ANIMALE

361 Animale şi păsări

368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI

371 Mărfuri

378 Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE

381 Ambalaje

388 Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime

391 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile

392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar

393 Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie

394 Provizioane pentru deprecierea produselor

395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi

396 Provizioane pentru deprecierea animalelor

397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor

398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 — CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

401 Furnizori

403 Efecte de plătit

404 Furnizori de imobilizări

Scanned with OKEN Scanner

405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori-facturi nesosite
409 Furnizori-debitori

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE

411 Clienţi
413 Efecte de primit
416 Clienţi incerţi
418 Clienţi — facturi de întocmit
419 Clienţi — creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421 Personal — remuneraţii datorate
423 Personal — ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din remuneraţii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale

Scanned with OKEN Scanner

44		BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
	441	Impozitul pe profit
	442	Taxa pe valoarea adăugată
	4423	TVA de plată
	4424	TVA de recuperat
	4426	TVA deductibilă
	4427	TVA colectată
	4428	TVA neexigibilă
	444	Impozitul pe salarii
	445	Subvenţii
	446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
	447	Fonduri speciale — taxe şi vărsăminte asimilate
	448	Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
	4481	Alte datorii faţă de bugetul statului
	4482	Alte creanţe privind bugetul statului
	4483*)	Datorii faţă de stat
	4484	Creanţe în legătură cu statul
45		GRUP ŞI ASOCIAŢI
	451	Decontări în cadrul grupului
	4511	Decontări în cadrul grupului
	4518	Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
	455	Asociaţi — conturi curente
	4551	Asociaţi — conturi curente
	4558	Dobânzi — conturi asociaţi
	456	Decontări cu asociaţii privind capitalul
	457	Dividende de plată
	458	Decontări din operaţii în participaţie
	4581	Decontări din operaţii în participaţie — activ
	4582	Decontări din operaţii în participaţie — pasiv

*) Se utilizează potrivit instrucţiunilor emise de Ministerul Finanţelor.

Scanned with OKEN Scanner

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi

47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 Diferenţe de conversie — activ
477 Diferenţe de conversie — pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor — clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor — decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii
496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor — debitori diverşi

CLASA 5 — CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT
502 Acţiuni proprii
503 Acţiuni
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni
508 Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

Scanned with OKEN Scanner

51		CONTURI LA BĂNCI
	511	Valori de încasat
	5112	Cecuri de încasat
	5113	Efecte de încasat
	5114	Efecte remise spre scontare
	512	Conturi curente la bănci
	5121	Conturi la bănci în lei
	5124	Conturi la bănci în devize
	5125	Sume în curs de decontare
	5126	Carnete de cecuri cu limită de sumă
	518	Dobânzi
	5186	Dobânzi de plătit
	5187	Dobânzi de încasat
	519	Credite bancare pe termen scurt
	5191	Credite bancare pe termen scurt
	5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
	5193	Credite externe guvernamentale
	5194	Credite externe garantate de stat
	5195	Credite externe garantate de bănci
	5196	Credite de la trezoreria statului
	5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53		CASA
	531	Casa
	5311	Casa în lei
	5314	Casa în devize
	532	Alte valori
	5321	Timbre fiscale şi poştale
	5322	Bilete de tratament şi odihnă
	5323	Tichete şi bilete de călătorie
	5328	Alte valori
54		ACREDITIVE
	541	Acreditive

Scanned with OKEN Scanner

5411 Acreditive în lei
5412 Acreditive în devize
542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

CLASA 6 — CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI
600 Cheltuieli cu materiile prime
601 Cheltuieli cu materialele consumabile
6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6012 Cheltuieli privind combustibilii
6013 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6014 Cheltuieli privind piesele de schimb
6015 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6016 Cheltuieli privind furajele
6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
602 Cheltuieli privind obiectele de inventar
603 Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli cu animalele şi păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
611 Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii

Scanned with OKEN Scanner

	612	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
	613	Cheltuieli cu primele de asigurare
	614	Cheltuieli cu studiile şi cercetările
62		CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
	621	Cheltuieli cu colaboratorii
	622	Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
	623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
	624	Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal
	625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
	626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
	627	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
	628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi
63		CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE
	631	Cheltuieli cu impozitul pe salarii
	635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
64		CHELTUIELI CU PERSONALUL
	641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului
	645	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
	6451	Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
	6452	Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
	6458	Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
65		ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
	654	Pierderi din creanţe
	658	Alte cheltuieli de exploatare
66		CHELTUIELI FINANCIARE
	663	Pierderi din creanţe legate de participaţii

Scanned with OKEN Scanner

664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXCEPŢIONALE

671 Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
6711 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6712 Donaţii şi subvenţii acordate
6714 Pierderi din debitori diverşi
6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune

672 Cheltuieli privind operaţiile de capital
6721 Cheltuieli privind activele cedate
6728 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante

686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

Scanned with OKEN Scanner

687 Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele
6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor
6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6873 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri
6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

CLASA 7 — CONTURI DE VENITURI

70 VENITURI DIN VÂNZĂRI DE PRODUSE, MĂRFURI, SERVICII PRESTATE ŞI DIN ALTE ACTIVITĂŢI
701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse

71 VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ
711 Venituri din producţia stocată

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

Scanned with OKEN Scanner

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenţii de exploatare

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanţe reactivate
758 Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din participaţii
762 Venituri din alte imobilizări financiare
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXCEPŢIONALE
771 Venituri excepţionale din operaţii de gestiune
7711 Venituri din despăgubiri şi penalităţi
7718 Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune
772 Venituri din operaţii de capital
7721 Venituri din cedarea activelor
7727 Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
7728 Alte venituri excepţionale din operaţii de capital

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE
781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

Scanned with OKEN Scanner

786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri
787 Venituri excepţionale din provizioane
7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7873 Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri
7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate

CLASA 8 — CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI
801 Angajamente acordate
8011 Giruri şi garanţii acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri şi garanţii primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanţului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035 Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 Alte valori în afara bilanţului

89 BILANŢ
891 Bilanţ de deschidere

Scanned with OKEN Scanner

892 Bilanţ de închidere

CLASA 9 — CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE
- 901 Decontări interne privind cheltuielile
- 902 Decontări interne privind producţia obţinută
- 903 Decontări interne privind diferenţele de preţ

92 CONTURI DE CALCULAŢIE
- 921 Cheltuielile activităţii de bază
- 922 Cheltuielile activităţilor auxiliare
- 923 Cheltuieli indirecte de producţie
- 924 Cheltuieli generale de administraţie
- 925 Cheltuieli de desfacere

93 COSTUL PRODUCŢIEI
- 931 Costul producţiei obţinute
- 933 Costul producţiei în curs de execuţie

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE:

Colasse B. — Comptabilité générale, Ed. Economica, Paris 1989
Perochon C. — Comptabilité générale, Ed. Foucher, Paris 1990
Demetrescu C. G — Contabiilitatea, ştiinţă fundamentală şi aplicativă, Ed. Scrisul Românesc, Craova, 1979
Puchiţă V.
Possler L.
Voica V.
Ristea M.
Feleagă N.
Ionaşcu I.
* * * — Noul sistem contabil din România, Ed. Cartimex, 1994
Feleagă N. — Contabilitatea fiinanciară vol. I, II, III şi IV Ed. Economică, Bucureşti, 1993
Mărgulescu D. — Revista Expertiza Contabilă, 1994—1995
Niculescu M. — Sisteme contabile comparate, Ed. Economică 1995
Robu V. — Diagnostic economico-financiar,
Rusu D. — Ed. Romcart 1994

Ristea M. — Bazele contabilităţii, Ed. didactică şi pedagogică, Bucureşti 1980
Bilanţul în gestiunea patrimoniului, Ed. Academiei Române, 1980

Văduva I. — Bazele contabilităţii — lucrări practice lito ASE 1988
Călin O.
Gârbea E.
Vişan D.
Neamţu H.
Cameniţă D. — Introducere în contabilitatea întreprinderilor comerciale, lito ASE, 1991

Voica V — Contabilitatea generală, Ed. Universitatea Româno-Americană, 1992

Văduva V. — Contabilitatea generală, Ed. Fundaţia „România de
Călin O. Mâine", 1992
Manaicu A.
Dumitrana M. — Noul sistem de contabilitate în comerţ şi turism, Ed.
Negruţiu M. Universitatea Ecologică Deva, 1994
Bojian O. — Bazele contabilităţii, Ed. Athenaeum, 1994
Bojian O. — Contabilitatea Capitalului, Ed. Crescend, Bucureşti, 1992
Neamţu H.
Drăgan C. M. — Noua contabilitate a agenţilor economici, Ed. Hercules
Cristescu N. — Noua contabilitate, Ed. Ecran Magazin
Silian C.
Dumitru C.

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973 - 9198 - 19 - 8

PREŢ 10

Scanned with OKEN Scanner